

**Die Strafbarkeit von Umgehungshandlungen,
dargestellt am Beispiel der Erschleichung
von Agrarsubventionen**

D i s s e r t a t i o n

zur Erlangung des Grades eines
Doktors der Rechtswissenschaft
der Rechts- und
Wirtschaftswissenschaftlichen Fakultät
der Justus Liebig-Universität in Gießen

vorgelegt von
Rolf Nippoldt
aus Bad Wildungen

Gießen 1974

Druck- und Verlagsanstalt

Werner Blasaditsch · 89 Augsburg · Theodor-Heuß-Platz 3 · Telefon (0821) 51 85 63

Printed in Germany

**Die Strafbarkeit von Umgehungshandlungen,
dargestellt am Beispiel der Erschleichung
von Agrarsubventionen**

D i s s e r t a t i o n

zur Erlangung des Grades eines
Doktors der Rechtswissenschaft
der Rechts- und
Wirtschaftswissenschaftlichen Fakultät
der Justus Liebig-Universität in Gießen

vorgelegt von
Rolf Nippoldt
aus Bad Wildungen

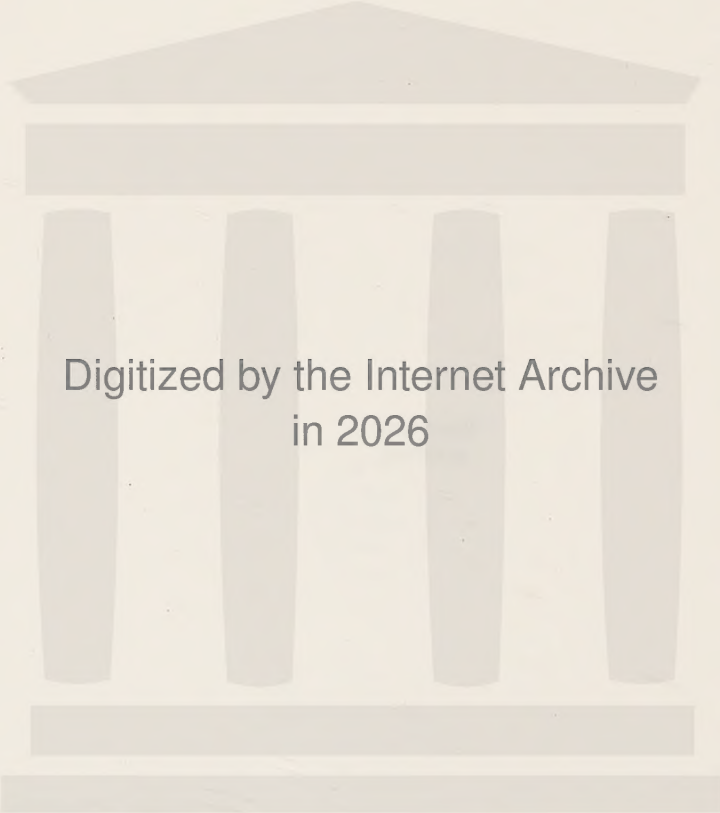
Gießen 1974



Gutachter: Prof. Dr. Klaus Tiedemann
Prof. Dr. Jürgen Rüdig

Tag der mündlichen Prüfung: 5. Juli 1974

Meiner Frau
gewidmet



Digitized by the Internet Archive
in 2026

https://archive.org/details/IA41546402_0013

G l i e d e r u n g

Die Strafbarkeit von Umgehungshandlungen, dargestellt am Beispiel der Erschleichung von Agrarsubventionen

	<u>Seite</u>
Einleitung (Problemstellung und Übersicht über den Gang der Arbeit)	1
Die Strafbarkeit von Umgehungshandlungen	6
A. Der Begriff "Gesetzesumgehung"	6
I. Gesetzesumgehung im weiteren Sinne	6
II. Gesetzesumgehung im engeren Sinne	8
1. Beschränkung auf bestimmte Umgehungsobjekte?	8
a) auf Gesetze?	8
b) auf zwingende Normen?	9
c) auf Verbotsnormen? - auf belastende Normen?	9
d) auf "Zielverbotsnormen"?	15
2. Bestimmung durch die Umgehungshandlung	19
a) Normumgehung als falsche Tatbestandsauslegung?	19
b) Normumgehung als Sachverhaltsveränderung?	20
c) Normumgehung als (dis)simuliertes Rechtsgeschäft?	21
3. Bestimmung durch das Verhältnis der Umgehungshandlung zu Sinn und Zweck der umgangenen (bzw. erschlichenen) Norm	23
a) formale Nichterfüllung - materielle Erfüllung (bzw. umgekehrt)	23
b) Umgehung als künstliche Tatbestandsvermeidung (bzw. -verwirklichung)	23
4. Der subjektive Tatbestand der Gesetzesumgehung	25
a) Umgehungsabsicht als allgemeines Umgehungsmerkmal?	25
b) Umgehungsabsicht als in bestimmten Rechtsgebieten erforderliches Umgehungsmerkmal?	27

B. Die Bekämpfung der Gesetzesumgehung	29
I. Methoden der Umgehungsbekämpfung	29
1. Auslegung als ausreichende Methode?	29
2. Auslegung als mögliche Methode?	32
3. Restriktive Auslegung als Methode der Umgehungsbekämpfung bei begünstigenden Rechtssätzen?	33
a) Abhängigkeit von der Existenz von Auslegungsgrenzen	33
b) möglicher Wortsinn als formales Grenzkriterium	36
aa) Auslegungsgrenzen "nach innen"	36
bb) Lehrmeinungen zur Auslegungsbegrenzung	40
aaa) natürlicher Wortsinn	40
bbb) Sinn und Zweck des Gesetzes	48
ccc) möglicher Wortsinn	53
cc) Übertragung des Ergebnisses auf die Auslegungsgrenze nach innen	57
aaa) die tatbestandliche Mindestgarantie	57
bbb) das Verhältnis von restriktiver Interpretation und teleologischer Reduktion	59
II. Verfassungsrechtliche Schranken der Umgehungsbekämpfung	66
1. Problemstellung	66
2. Analogieverbot und Verbot der teleologischen Reduktion im Strafrecht	67
a) Wesensgleichheit beider Methoden	67
b) Existenz des Analogieverbots (Unterscheidung von Analogie intra und praeter legem)	69
c) Konsequenzen für Straf- und Verwaltungsrecht	73
aa) für ausdrückliche positive Anordnungen der Umgehungsbekämpfung	73
bb) für ein allgemeines Institut der Gesetzesumgehung	75
cc) für das Problem der Normambivalenz	77

3. Analogieverbot und Verbot der teleologischen Reduktion außerhalb des Strafrechts	82
4. Der Grundsatz der Tatbestandsbestimmtheit als Maßstab einer gesetzlichen Umgehungssanktion	83
a) Zulässigkeit von normativen Tatbestandsmerkmalen und Generalklauseln: Ablehnung eines absoluten Bestimmtheitsgrundsatzes	83
b) Konkretisierung weitgefaßter Gesetzesbestimmungen durch Institutsbildung	90
III. Die Bekämpfung der Gesetzesumgehung auf dem Sektor der Agrarsubventionen	96
1. Subventionerschleichung als Normumgehung	96
a) Einleitung (Auswahl der Agrarsubventionen)	96
b) Der Begriff "Subvention"	97
aa) Notwendigkeit der Begriffsklärung	97
bb) Klärung des Subventionsbegriffs	98
aaa) Verwendung des Begriffs "Subvention"	98
bbb) Subventionsarten	99
ccc) Subventionsbereiche (besonders die Agrarsubventionen)	100
ddd) Subventionsformen	101
cc) Subventionsdefinitionen	102
aaa) allgemeingültige Definition? Legaldefinition?	102
bbb) Definition nach dem Subventionsempfänger	103
ccc) Definition nach der Gegenleistung	105
ddd) Definition nach dem Subventionsgeber	106
eee) eigene Definition	108

c) Der Begriff "Subventionsererschleichung"	108
aa) Arten rechtswidriger Subventionsinanspruchnahme	108
bb) Erschleichung als Überbegriff für Umgehung und Zuwiderhandlung	110
2. Die Sanktionswürdigkeit der Subventionsererschleichung, dargestellt anhand von "Umgehungsfällen" auf dem Agrarsektor	111
a) Einführung in die Subventionierung des EWG-Außenhandels (Erstattungs- und Abschöpfungssystem)	111
b) Falldarstellungen und -beurteilungen	114
Fall Nr. 1: Schlachtschweine-Fall I	115
Fall Nr. 2: Schlachtschweine-Fall II	123
Fall Nr. 3: Handelsabteilungs-Fall	125
Fall Nr. 4: Ölmühlen-Fall	131
Fall Nr. 5: Nonpareilles-Fall	141
Fall Nr. 6: Zucker-Kokos-Fall	149
Fall Nr. 7: Quark-Fall	154
Fall Nr. 8: Marokko-Fall	159
Fall Nr. 9: Käse-Fall	160
Fall Nr. 10: Wurst-Fall	162
Fall Nr. 11: Mayonnaise-Fall	164
Fall Nr. 12: Denaturierungs-Fall	179
Fall Nr. 13: Miloflocken-Fall	180
Fall Nr. 14: Rinderviertel-Fall	184
c) Schlußfolgerungen für die Sanktionswürdigkeit	193
IV. Die Bekämpfung der Gesetzesumgehung in sonstigen Bereichen des Strafrechts	196
1. Spezialgesetze als Umgehungsgesetze im funktionalen Sinne	196
2. Generalklauseln als Modell der Umgehungsbekämpfung	199
a) versteckte Umgehungsgesetze im StGB	199
b) nationalsozialistische Umgehungsgesetze	203
c) Güterkraftverkehrsgesetz, Personenbeförderungsgesetz	206

d) Kartellgesetz	208
e) Steuerstrafrecht	212
aa) Einleitung	212
bb) Die Steuerumgehung (§ 6 StAnpG und Vorläufer)	213
aaa) Dogmatische Position des § 6 StAnpG	213
aaaa) Sonderfall der Gesetzesumgehung (Nichterfassung von Realakten)	213
bbbb) Verhältnis der §§ 1, 6 StAnpG	214
bbb) Verfassungsmäßigkeit des § 6 StAnpG (Tatbestandsbestimmtheit)	217
aaaa) Legaldefinition des § 5 II RAO 1919	218
bbbb) Übernahme und Weiterentwicklung durch Rechtsprechung und Lehre:	219
- das Kriterium "ungewöhnlich"?	220
- das Kriterium "Umgehungsabsicht"?	224
cccc) Ergebnis	228
ccc) Reformbedürftigkeit des § 6 StAnpG	229
cc) Die Strafbarkeit der Steuerumgehung	232
aaa) nach der RAO a. F.	233
bbb) nach der AO n. F.	236
dd) Die Strafbarkeit der Umgehungsverfleischung - Tatbestandsvorsatzen:	237
- Steuerunehrlichkeit?	
- Täuschungshandlung?	
- Irrtum?	
- Unterlassungsdelikt?	

V. Auswahl des steuer(straf)rechtlichen Modells der Umgehungsbekämpfung	240
1. Gründe für die Orientierung am Modell des Steuer(straf)rechts	240
a) der allgemeine Modellcharakter des Steuer(straf)rechts	240
b) die Überschneidung der Bereiche Subvention und Steuerbefreiung	242
aa) Subvention als Oberbegriff	242
bb) sektorale Überschneidungen im EWG-Marktordnungsrecht (Erstattungen, Abschöpfungsfreiheit)	243
2. Anwendbarkeit der steuer(straf)rechtlichen Umgehungsregelung	244
a) auf EWG-Erstattungen gemäß § 31 MOG?	244
aa) verfassungsrechtliche Mängel des Verweisungstatbestandes	244
bb) strafrechtliche Mängel	248
b) § 6 StAnpG als Ausdruck eines allgemeinen Rechtsgedankens?	252
aa) Problemstellung	252
bb) Abgrenzung von allgemeinen Rechtsgrundsätzen	253
cc) allgemeine Anerkennung als Voraussetzung?	254
dd) Abgrenzung von der analogen Anwendung	254
aaa) strukturelle Gleichartigkeit	254
bbb) Beschränkung auf die Analogie praeter legem	261
ee) Verbot der Anwendung allgemeiner Rechtsgedanken (Analogieverbot) im Verwaltungsrecht?	262

C. Die Strafbarkeit der Gesetzesumgehung de lege ferenda	266
I. Eingeschränkte Übernahme des steuer-(straf)rechtlichen Modells	266
1. Erstreckung auf sämtliche Subventionen	266
2. Erstreckung auf sämtliche Umgehungen	267
3. Erstreckung auf die Umgehung bei begünstigenden Normen	268
4. Nicht-Offenlegung des Umgehungsverhaltens als Tatbestandsmerkmal	268
a) echtes Unterlassungsdelikt	268
b) unechtes Unterlassungsdelikt (Ingerenz)?	270
5. Abhängigkeit der Tatbestandslösung von sog. "flankierenden Maßnahmen"	272
a) Klarstellung der Subventionszwecke	272
b) Ermöglichung eines Tatbestandes der Subventionszweckvereitelung	273
II. Entwurf eines Umgehungs(straf)tatbestandes	275
1. Anschluß an den Tatbestand der Subventionserschleichung	275
2. Tatbestandsformulierung	275
3. Schlußbetrachtung	276
a) Einheit von verwaltungsrechtlichem und Straftatbestand	276
b) Funktion einzelner Tatbestandsmerkmale	279

Die Strafbarkeit von Umgehungshandlungen, dargestellt am Beispiel der Erschleichung von Agrarsubventionen

Einleitung (Problemstellung und Übersicht über den Gang der Arbeit

Das Problem der Umgehung von Strafgesetzen stellt sich - anders als z. B. bei Gewaltdelikten - besonders¹⁾ auf dem Gebiet der Wirtschaftskriminalität²⁾, zu der die meisten³⁾ Subventionserschleichungen ebenso zu zählen sind wie die im Rahmen dieser Arbeit gleichfalls interessierende Steuerhinterziehung. Eine - freilich vordergründige - Erklärung dafür, daß die strafrechtliche Umgehungssproblematik gerade auf diesem Gebiet diskutiert wird, liefert der auf den ersten Blick meist normal und gesetzesgemäß erscheinende Tathergang⁴⁾. Häufig wenden die Täter zwar fragwürdige, aber noch nicht strafbare Mittel und Methoden an⁵⁾. Die Skala der Verhaltensweisen reicht von dem strafatbestandsvermeidenden, in jeder Weise rechtlichen Geschäftsgebaren (z. B. des Unternehmers als Subventionsempfänger) über gewisse "unfaire, aber

1) Vgl. Zirpins-Terstegen, S. 69, 37; Witschel, S. 91 f.; Tiedemann, Stöckel-Bespr., S. 1007.

2) Zu dem noch nicht endgültig geklärten Begriff der Wirtschaftskriminalität vgl. z. B. Tiedemann, DJT-Gutachten, S. C 27 ff., und Sammelband, 2. Aufl., S. 13 ff.; vgl. auch die Übersicht bei Geerds, S. 211 ff.; Mergen, S. 37; Grasse, S. 33; Felmy, S. 286 f.; Zirpins, Kriminalistik 1972, S. 186 f. u. 1967, S. 576.

3) Vgl. Tiedemann, Subventionskriminalität, S. 26; BMJ (Hrsg.), Tagungsberichte, S. 11, 69 f., und unten, S. 103 ff., zur Zäsur innerhalb der Subventionen.

4) Zirpins, Kriminalistik 1967, S. 577, und 1972, S. 186; Rimann, S. 28; vgl. auch Tiedemann, GA 1974, S. 2, zur Scheinlegalität.

5) Zirpins-Terstegen, S. 511; Zirpins, Kriminalistik, 1972, S. 189, nennt die angewandten Methoden "anstoßig", "verwerflich", "strafwürdig".

noch legale"¹⁾ Geschäftsmethoden bis hin zum anderen Extrem, dem direkten Verstoß gegen einen Straftatbestand (z. B. Betrug - § 263 StGB oder Steuerhinterziehung - § 392 I AO n. F.). Das geltende materielle Strafrecht orientiert sich grundsätzlich an der Alternative zwischen Verwirklichung und Nichtverwirklichung des Straftatbestands, während für die im wirtschaftlichen Bereich in besonderem Maße anzutreffenden "grauen Zonen"²⁾ trotz an sich empfundener Strafwürdigkeit³⁾ in aller Regel kein Raum für Sanktionen verbleibt. Freilich sind auch der Praxis der Strafrechtsanwendung tatsächliche und rechtliche Kategorien durchaus bekannt, welche die angedeuteten Zwischenformen bezeichnen und definitorisch umreißen. Daß sie zunächst oft ohne unmittelbare strafrechtliche Relevanz bleiben, hat seine Ursachen in dem rechtsstaatlichen Grundsatz "nullum crimen sine lege" des Art. 103 II GG⁴⁾. Die "Ausnutzung von Lücken" als tatsächliche, zunächst ohne unmittelbare rechtliche Bedeutung (d. h. ohne⁵⁾ Rechtsfolgen) bleibende

1) Zirpins-Terstegen, a.a.O.; Zirpins, Kriminalistik 1967, S. 576; Tiedemann, NJW 1972, S. 663; Rimann, S. 32, 82.

2) Zirpins-Terstegen, S. 70, 73; vgl. Zirpins und Tiedemann, jeweils a.a.O., sowie Rimann, S. 33.

3) Vgl. z. B. Stöckel, S. 4, zur Gesetzesumgehung allgemein; Zirpins, a.a.O., S. 189; zur sog. Grenz-moral vgl. Schöllgen, S. 17 ff.

4) Dazu besonders unten S.66 ff.

5) Abgesehen davon, daß in Subventionsbetrugs- bzw. Steuerhinterziehungsverfahren die Einlassungen der Beschuldigten auf eine "durchaus legale Ausnutzung von Lücken", z. B. des EWG-Marktordnungsrechts gehen - häufig mit der prozessualen Folge der Verfahrenseinstellung bzw. des Freispruchs. Vgl. dazu z. B. Fall Nr. 13 unten S.180 ; zur Terminologie der sog. "unechten Lücken" zuerst Zitelmann, passim.

Kategorie, tritt besonders dort auf, wo gesetzess-positivistische und perfektionistische Tendenzen des Gesetzgebers dominieren, wie es z. B. in dem dieser Arbeit zum Untersuchungsfeld dienenden Bereich der EWG-Marktordnungen besonders deutlich wird¹⁾. Dagegen verknüpft man die Kategorie der "Gesetzesumgehung" nicht nur mit einem Unwerturteil²⁾, sondern in einzelnen Fällen sogar mit für den Gesetzesumgeher negativen Rechtsfolgen, jedenfalls soweit spezielle Umgehungstatbestände³⁾ positiv vorliegen. Sowohl die Lückenausnutzung allgemein als auch ihr Teilbereich, die Gesetzesumgehung⁴⁾, sind nicht nur auf Strafnormen beschränkt, sondern kommen in allen Rechtsgebieten vor. Es ist möglich, daß durch ein und dieselbe Verhaltensweise eine belastende Norm sowohl des Strafrechts als auch zugleich eines anderen Rechtsgebiets (z. B. Zivil- oder öffentliches Recht) umgangen wird. Denkbar ist in diesem Falle, daß durch eine Maßnahme des Zivil- oder Verwaltungsgesetzgebers die Umgehungshandlung auf diesem Rechtsgebiet bekämpft wird, nämlich durch ein zivil- oder verwaltungsrechtliches Umgehungsgesetz. Wenn diese Maßnahme automatisch zur Folge hat, daß auch die in Betracht kommende Strafnorm nicht mehr umgangen, sondern verwirklicht wird,

-
- 1) Vgl. Tiedemann, in: NJW, a.a.O., S. 663, und in: Stöckel-Bespr., a.a.O., sowie Gurski, in: Tiedemann, Sammelband, 2. Aufl., S. 35, der das "dirigistische und differenzierte System" als Ursache der Existenz von Marktordnungslücken anführt.
 - 2) Kottke, S. 141, hält die Steuerumgehung (§6 StAnpG) freilich für "moralisch indifferent und ethisch neutral"; ähnlich Wackernagel, S. 26; die Frage ist abhängig von der Definition der Gesetzesumgehung.
 - 3) Dazu unten S. 196 ff.
 - 4) Vgl. Tiedemann, DJT-Gutachten, S. C 22, der in die Skala der Verhaltensweisen noch die "Zuwiderhandlungen gegen das nicht strafbewehrte Gesetz" aufnimmt.

reicht zur wirksamen Bekämpfung strafrechtlich relevanter Umgehungshandlungen das Umgehungsgesetz auf der dem Strafrecht vorgelagerten Ebene¹⁾ des Nichtstrafrechts (vor allem des besonderen Verwaltungsrechts) völlig aus. Anderenfalls (wenn keine verwaltungsrechtliche Umgehungsbekämpfung erfolgt oder diese zwar stattfindet, aber nicht zugleich auch die strafrechtliche Umgehungserfassung trotz an sich empfundener Strafwürdigkeit zur Folge hat) ist die Konstruktion eines strafrechtlichen Umgehungsgesetzes unentbehrlich.

Gegenstand der Untersuchung ist demnach die Bekämpfung der Subventionerschleichung in der Form der Umgehung von Subventionsgesetzen im materiellen Sinne mit den Mitteln des Verwaltungsrechts und - falls es sich als erforderlich erweist - des Strafrechts, und zwar durch einen noch zu entwerfenden Sonderstrafatbestand. Gegenstand der Untersuchung ist nicht die bloße Umgehung von Strafnormen (ohne daß zugleich verwaltungsrechtliche Normen umgangen würden); ein derartiger Schritt des Strafgesetzgebers würde eine Reform des Allgemeinen Teils des StGB²⁾ bedeuten und als solche auf weitaus größere verfassungsrechtliche Bedenken stoßen.

1) Tiedemann, Tatbestandsfunktionen, S. 60.

2) Tiedemann, DJT-Gutachten, S. C 53, loziert die Umgehungssproblematik zwar in den "allgemeinen Teil des Wirtschaftsstrafrechts"; dies bedeutet aber nicht die Strafbarkeit der Strafnorm-Umgehung aufgrund einer Vorschrift des Allgemeinen Teils.

Auf dem Wege zur Konstruktion verwaltungs- und/oder strafrechtlicher Umgehungstatbestände wird der bereits in Umrissen angedeutete Anwendungsbereich des Rechtsgedankens der Gesetzesumgehung begrifflich exakter abzustecken und von der Erfassung anderer in Betracht kommender Verhaltensweisen im Bereich der sog. "grauen Zonen" zu trennen sein, welche bereits durch Methoden der Rechtsfindung, wie z. B. Gesetzesauslegung, noch direkt der einschlägigen Rechtsnorm (also entweder dem Straftatbestand unmittelbar oder aber der verwaltungsrechtlichen Norm) zugeordnet werden können. Die Fragen der begrifflichen Möglichkeit der Umgehung gewährenden Normen (Subventionsnormen)¹⁾ und der begrifflichen Notwendigkeit eines nicht durch restriktive Auslegung zu erfassenden rechtlichen Umgehungsbereichs²⁾ für bestimmte Fälle der Subventionserschleichung werden zu erörtern sein. Nach Absteckung der verfassungsrechtlichen Grenzen der Strafbarkeit von Umgehungshandlungen und einer Einführung in die sich speziell auf dem Subventionssektor ergebende Problematik anhand einiger Beispielsfälle³⁾ aus dem Gebiet der landwirtschaftlichen Marktordnungen wird unter den bereits bestehenden Umgehungsgesetzen⁴⁾ nach einem Modell für die Bekämpfung der Subventionserschleichung durch Normumgehung zu suchen sein.

1) unten S. 9 ff.

2) unten S. 33 ff., 57 ff.

3) unten S. 114 ff.

4) S. 196 ff.

Von besonderem Interesse wird sein, ob sich zwischen geltendem Steuerstrafrecht und dem ins Auge gefaßten Subventionsstrafrecht (aber auch zwischen Steuer- und Subventionsverwaltungsrecht) für die Frage der Umgehungssanktionierung wenigstens bis zu einem gewissen Grade eine Parallelsituation¹⁾ ergibt. In diesem Falle böte sich das steuerstrafrechtliche Modell der Umgehungsstrafbarkeit nach § 392 I AO n. F. i. V. m. § 6 StAnpG als Vorbild für die Fassung eines Straftatbestandes der Subventionserschleichung an, der die Umgehung bei gewährenden (Subventions-) Normen ausdrücklich mitumfaßt.

Die Strafbarkeit von Umgehungshandlungen

A. Der Begriff "Gesetzesumgehung"

I. Gesetzesumgehung im weiteren Sinne

Lehre und Rechtsprechung verwenden den Begriff "Gesetzesumgehung", von den Fällen der positiven gesetzlichen Erfassung dieser Erscheinung abgesehen, nicht oft²⁾. Das liegt vor allem daran, daß das Erfordernis oder gar die Möglichkeit³⁾ eines Rechtsinstituts der Gesetzesumgehung mit der Begründung negiert wird, die vorhandenen Rechtsbehelfe der Auslegung bzw. Analogie seien völlig ausreichend. Selbst wenn man sich bei der Beschreibung von Verhaltens-

1) S. 212 ff., insbesondere S. 240 ff.

2) Bertram, S. 17, begründet das damit, daß der Richter seine Entscheidung nicht gern auf einen "unkontrollierbaren Verlegenheitsausdruck" stützen möchte.

3) Dagegen z. B. Teichmann, WRP 1966, S. 94, und in: Gesetzesumgehung, S. 105; von Gamm, S. 259; Flume, AT II, S. 409.

weisen in jenen Grenzbereichen zwischen Normverwirklichung und -vermeidung einmal des Umgehungsbegriffes bedient, zieht man daraus oft keinerlei rechtliche Konsequenzen, die nicht ohne den Rekurs auf die Gesetzesumgehung ohnehin gezogen worden wären. Die Gesetzesumgehung dient andererseits oft nicht zur rechtlichen Begründung einer Verurteilung, obwohl sie deren tieferen Grund bildet¹⁾. Im übrigen wird der Begriff "Gesetzesumgehung" uneinheitlich verwendet, unterschiedlich weit gefaßt. In einem weiteren Sinne wird mit "Umgehen" jedes Ausweichen vor einer Rechtsnorm und somit jede Vermeidung einer Rechtsfolge²⁾ gekennzeichnet, soweit nur irgendwie eine gewisse Beziehung (Sachnähe) zu der umgangenen Norm vorhanden ist oder vermutet wird. In diesem Sinne ist von "legaler" oder "erlaubter"³⁾ Umgehung die Rede, wenn sich der Handelnde erkennbar unter der (vermeintlichen) Schwelle der Sanktionswürdigkeit⁴⁾ bewegt. Dieser weite "soziologische Sammelbegriff", der das "Vorbeiwenden an den Normen des geschriebenen Rechts"⁵⁾ beschreibt, kann freilich nicht Gegenstand, sondern nur Ausgangsbasis einer Bestimmung des Begriffes der Gesetzesumgehung sein. Während dieser extensiv verstandene Umgehungsbegriff auch neutrale oder sogar positiv zu bewer-

1) Desbois, S. 88; Hinweis hierauf bei Stöckel, S. 19, Fn. 61.

2) Stöckel, S. 9; vgl. auch Endemann, Vetsch-Bespr., S. 409.

3) Von Wallis, in: FR 1960, S. 9; Thoma, Bühler-Festschr., S. 237, unterscheidet erlaubte und mißbräuchliche Steuerumgehung; Däbritz, S. 47.

4) Als Sanktionen kommen die negativen Rechtsfolgen des umgangenen Gesetzes, wie z. B. die Steuerpflicht, Strafe oder Nichterlangung der Subvention, in Betracht.

5) Stöckel, S. 9 f.

tende Verhaltensweisen erfassen kann, darf sich eine rechtlich oder gar strafrechtlich relevante Kategorie der Gesetzesumgehung nur auf einen kleinen Teilbereich hiervon beschränken. Als Hauptschwierigkeit bei der Anwendung des Umgebungsbegriffes erweist sich die erforderliche scharfe Grenzziehung nach beiden Seiten hin, nämlich sowohl zu dem unter erschöpfender Berücksichtigung aller Auslegungsmethoden noch tatbestandsverwirklichenden als auch zu dem bloß tatbestandsvermeidenden Verhalten.

II. Gesetzesumgehung im engeren Sinne

1. Beschränkung auf bestimmte Umgehungsobjekte?

a) auf Gesetze?

Der Abgrenzung der Gesetzesumgehung i. e. S. von der bloßen Tatbestandsvermeidung dienen in erster Linie Kriterien, welche die Modalität des dem gesetzlichen Anwendungsbereich ausweichenden Verhaltens bezeichnen. Wegen der besonderen Themenstellung der Strafbarkeit der Gesetzesumgehung soll aber zunächst die Frage einer möglichen Beschränkung auf bestimmte Objekte der Umgehung gestellt werden. Klarzustellen ist zunächst, daß nicht nur Gesetze im formellen Sinne Gegenstand einer Umgehungshandlung sind, sondern auch Rechtsverordnungen und andere Rechtsnormen des geschriebenen und sogar des Gewohnheitsrechts¹⁾.

1) Maday, S. 66; Kegel, S. 188; Magen, S. 7.

b) auf zwingende Normen?

Nach ganz überwiegender Auffassung handelt es sich bei den umgangenen Gesetzen in diesem Sinne um zwingende Rechtsnormen¹⁾. Die Richtigkeit dieser Beschränkung der umgangenen Normen (Bezugsnormen) auf das ius cogens braucht nicht eingehender untersucht zu werden, da die hier in Betracht kommenden straf- und verwaltungsrechtlichen Bestimmungen als Normen des öffentlichen Rechts nicht dispositiv sind.

c) auf Verbotsnormen? - auf belastende Normen?

Dagegen ist von größerer Bedeutung die inzwischen freilich weitgehend ausgestandene Frage, ob nicht nur Verbotsnormen²⁾, wie etwa die Straftatbestände, sondern auch Gebotsnormen³⁾ und sogar begünstigende Normen⁴⁾ "umgangen" werden können. Wäre nämlich die in der älteren Lehre vertretene Beschränkung der Umgehung auf Verbotsgesetze zutreffend, so würde sich die Frage der Umgehungsstrafbarkeit nur auf die Umgehung von Strafgesetzen oder allenfalls auf die Umgehung subventionsrechtlicher Verbotsgesetze und ihre strafrechtliche Bewehrung beziehen. Da aber die Subventionsvergabe im wesentlichen in Gestalt begünstigender, die Vergabevoraussetzungen bestimmender Normen geregelt wird, bliebe außer der Frage allgemeiner Strafgesetzmumgehung nichts übrig.

1) Vgl. z. B. Maday, S. 65 (mit der Begründung, bei dispositiven Vorschriften sei auch keine Verletzung möglich); Korth, S. 15; Enneccerus-Nipperdey, AT, S. 1162; I. Pfaff, S. 81; Walz, S. 53; Riedel, S. 4; für die Einbeziehung dispositiver Rechtssätze aber z. B. Westerhoff, S. 167; Kegel, S. 168.

2) So vor allem Endemann, Lb. S. 48; ders., in: Vetsch Bespr., a.a.O., Linckelmann, S. 216; Reichel, S. 215; Striemer, S. 183; Friedrichs, S. 129; Magen, S. 18, 20; vgl. Ehrenzweig, S. 162.

3) Enneccerus-Nipperdey, a.a.O.; Fuchs, S. 34; I. Pfaff, S. 79; Walz, S. 52; Korth, S. 13; Vetsch, S. 279; Naumann, S. 6; Witschel, S. 85 f., mit der Beschränkung auf die Umgehung einschränkender, ungünstiger Rechtssätze; Bertram, S. 36.

Freilich hat die früher vertretene Auffassung das zutreffende sprachliche Argument auf ihrer Seite, daß man nur etwas Nachteiliges umgehen kann¹⁾ - abgesehen von dem wirklichkeitsfremden, bei der Subventionerschleichung gerade nicht gegebenen Fall, daß jemand aus irgendwelchen altruistischen Motiven (realistischer: aus Versehen, Ungeschicklichkeit, zufällig²⁾) durch eine umständliche, gekünstelt wirkende Gestaltung des Sachverhalts ihm bei normalem, wirtschaftlich sinnvollem Verhalten eigentlich zustehende³⁾ Vorteile "umgeht". Die ältere Lehre begründet ihre Beschränkung des Umgehungsobjekts damit, daß nur bei Verboten "jemand unter formaler Befolgung des Gesetzeswortlauts auf Umwegen denselben materiellen Rechtserfolg zu erreichen strebt, der ihm nach dem Sinne des Gesetzes auf regelrechtem und unmittelbarem Wege versagt wird"⁴⁾. Gerade diese Formulierung ("zu erreichen strebt") besagt aber im Ergebnis dasselbe, was nach heute herrschender Meinung bei der "Umgehung" gewäh-

4) Teichmann, Gesetzesumgehung, S. 49; Riedel, S. 4; Römer, S. 30, 46; Stöckel, S. 25; Tiedemann, DJT-Gutachten, S. C 54 f., und Subventionskriminalität, S. 337; Nees, S. 25.

1) Vgl. Römer, S. 35 Fn. 8; kritisch Korth, S. 14.

2) Sofern der jeweilig vertretene Umgehungsbegriff (zum Erfordernis der Umgehungsabsicht unten S. 25 ff.) dies mitumfaßt.

3) Vgl. P. Böhmer, S. 103 f., zur Steuerumgehung.

4) Endemann, Lb. S. 48 f.

render, d. h. begünstigender Vorschriften durch das sprachlich klarere "Auf-sich-ziehen"¹⁾ oder elegantere "Erschleichen"²⁾ der begünstigenden Norm ersetzt wird. Die Unterschiede ergeben sich nur aufgrund der jeweils (zufällig) gewählten sprachlichen Fassung, sind nicht wesensmäßig³⁾, sondern höchstens systematischer Art⁴⁾. Die Gleichbehandlung von Ge- und Verbotsgesetzen als Bezugsnormen einer Umgehungshandlung läßt sich relativ einfach mit dem Argument begründen, daß man jedes Verbot als Gebot der Unterlassung auffassen⁵⁾ und daher entweder einen bejahenden oder verneinenden Ausdruck⁶⁾ bei der Tatbestandsfassung verwenden kann, während sich die Gegenmeinung darauf gestützt hatte, daß die Mißbilligung beim Gebot nur Motiv sei und nicht explizit⁷⁾ festgestellt werde. Bei der Darstellung der Umgehungsdefinitionen usw. soll so weit wie möglich auf eine schwerfällige, ständige sprachliche Transformation verzichtet werden,

1) Vetsch, S. 231; Maday, S. 42; Nees, S. 35; Römer, S. 30 ff.; Teichmann, a.a.O., S. 48.

2) Römer, a.a.O.; Stöckel, S. 22; vgl. auch Goldammer, S. 7; Tiedemann, Subventionskriminalität, S. 337 f.

3) Witschel, S. 85.

4) Korth, S. 13.

5) Korth, a.a.O.; I. Pfaff, S. 81; Walz, S. 50; bezogen auf strafrechtliche Fälle Stöckel, a.a.O.; vgl. Vetsch, S. 233.

6) Witschel, a.a.O.

7) dargestellt bei Riedel, S. 5.

welche an sich erforderlich wäre, da das Problem der Umgehung begünstigender Normen in aller Regel gar nicht gesehen wurde. Statt dessen sollen vorab anhand eines abstrakten Beispiels der Steuervergünstigung Unterschied und Gemeinsamkeit der Umgehung belastender und begünstigender Normen erläutert werden:

Im einen Fall bedient sich der Staat zur Verfolgung seiner Ziele des Mittels der Enumeration bei der gesetzlichen Formulierung der Steuerpflicht für die Tatbestände a, b, c usw. in den entsprechenden §§ a, b, c usw. Der Tatbestand X wird trotz seiner Ähnlichkeit zu den Tatbeständen a, b, c usw. bewußt nicht erfaßt. Im zweiten Fall ordnet eine hinreichend bestimmte Vorschrift (§ n) eine Steuerpflicht für alle a, b, c usw. ähnlichen Fälle an, während der Tatbestand X durch einen Ausnahmetatbestand (§ x) ausdrücklich von der Steuerpflicht ausgeschlossen wird.

Zur Umgehung der Steuerpflicht sorgt nun der Steuerpflichtige für eine Sachverhaltsgestaltung, die aus irgendwelchen Gründen¹⁾ formal dem Tatbestand X zugeordnet werden kann, während sie materiell z. B. dem Tatbestand a entspricht, der im ersten Falle durch § a, im zweiten durch § n mit einer Steuer belegt worden ist. Unterstellt man das Fehlen einer Umgehungsregelung oder sonstiger Rechtsbehelfe (weil z. B. ein Analogieverbot existiert), so kommt man im zweiten Fall nicht um die Anwendung der "erschlichenen" Ausnahmegesetzvorschrift des § x herum, während in der

1) Wie es zu einer Divergenz zwischen formaler und materieller Tatbestandsverwirklichung kommen kann, wird unten S. 114 ff. zu erörtern sein.

ersten Alternative aus dem materiell an sich gegebenen, nur aus formalen Gründen scheiternden § a keine Steuerpflicht hergeleitet werden kann. Das Ergebnis ist also dasselbe, nur die Terminologie ist unterschiedlich. Im ersten Fall wird die belastende Norm (§ a) umgangen, im zweiten die begünstigende (§ x) erschlichen. Man unterscheidet die Bezugsnorm der Umgehungshandlung (umgangene Norm, z. B. § a) und die Umgehungsnorm ("auf-sich-gezogene", "erschlichene" Norm, z. B. § x). Da es aber für den Umgehungsgedanken kaum darauf ankommen kann, ob die Umgehungsnorm ausdrücklich kodifiziert wurde (§ x in der zweiten Alternative) oder sich nur e contrario zwingend aus der enumerativen, abschließenden Regelung anderer Vorschriften, "aus der Gesamtheit der objektiven Rechtsordnung"¹⁾ ergibt, ist auch dogmatisch kein Unterschied zu machen. Danach korreliert jede belastende Norm mit einer geschriebenen oder ungeschriebenen²⁾ begünstigenden Norm. Es besteht das gleiche Korrelationsverhältnis³⁾ wie zwischen Ver- und Gebotsnormen. Die dogmatische Einordnung richtet sich nach der Rechtsfolge: es handelt sich um eine begünstigende (z. B. Subventionen gewährende) Norm, obwohl die Tatbestandsseite dieser Norm die Vergünstigung (Subventionsgewährung z. B.) abhängig macht von bestimmten tatbestandlichen Voraussetzungen, die sich in ihrer Wirkung oft als für den Vergünsti-

1) Vetsch, a.a.O.; vgl. auch Römer, S. 34.

2) Daß "der eigentlich umgangene Rechtssatz nicht immer ganz speziell und ausdrücklich formuliert zu sein braucht", wurde bereits von Vetsch, a. a.O., erkannt.

3) Teichmann, Gesetzesumgehung, S. 48, und Tiedemann, a.a.O., verstehen die Begünstigung als "Ausnahme" einer Belastung.

gungsempfänger belastende Tatbestandsmerkmale darstellen. Wenn man diese Belastung bei begünstigenden Normen meint, so läßt sich selbst sprachlich die Verwendung des Umgehungsbegriffes rechtfertigen. Als Ergebnis läßt sich daher festhalten, daß jede Umgehung aus der Vermeidung belastender und der Erschleichung begünstigender Rechtsfolgen besteht, daß zudem auf der Tatbestandsseite begünstigender Normen belastende Tatbestandsmerkmale vermieden werden müssen. Terminologisch empfiehlt sich, von der Umgehung belastender Normen oder aber - zur Klarstellung - von der "Umgehung bei begünstigenden Normen" zu sprechen, will man den unklaren Begriff des Erschleichens (Oberbegriff von Umgehung und direkter Zuwiderhandlung) nicht (stets) in Kauf nehmen. Auch das Kriterium "Rechtsbetrug"¹⁾ wurde als Oberbegriff für die Umgehung ungünstiger und die "fraudulöse Inanspruchnahme"²⁾ (Erschleichen) günstiger Rechtswirkungen vorgeschlagen, soll aber wegen der zweifelhaften³⁾ Prämisse, es handele sich in beiden Fällen um die Vorspiegelung oder Vertuschung⁴⁾ rechtlich relevanter Sachverhalte, nicht verwendet werden. Das Gemeinsame beider Umgehungsvarianten ist das Verhalten des Umgeher, das "dem Sinn und Zweck der umgangenen Norm widerspricht"⁵⁾.

1) Fuchs, S. 4, 84 f.

2) ders., S. 5.

3) Dazu unten S. 237 ff., 268, 280.

4) So aber Fuchs, S. 85; ähnlich Neff, S. 24 f., und Vidal, S. 148.

5) Stöckel, S. 25; ähnlich stellen z. B. auch Walz, S. 53, Vetsch, S. 275, Naumann, S. 6, Frankfurter Kommentar, Rn. 89/§ 38, Ehrenzweig, Enneccerus-Nipperdey und Römer jeweils a.a.O., auf die Vereitelung des Gesetzzweckes ab.

In beiden Fällen läßt sich der Umgeher von dem Bestreben leiten, "die günstigen Folgen einer Norm unberechtigterweise herbeizuführen"¹⁾, den nachteiligen Konsequenzen dem Sinn und Zweck der umgangenen Norm zuwider auszuweichen. Demnach liegt immer ein Verstoß gegen Sinn und Zweck sowohl der (begünstigenden) Umgehungsnorm als auch der (belastenden) umgangenen Norm vor. Als entscheidend erweist sich also die Beschaffenheit der Umgehungshandlung und ihr Verhältnis zu dem Sinn und Zweck der betreffenden Norm, während es auf deren Qualifikation nicht wesentlich ankommt.

d) auf "Zielverbotsnormen"?

Auf das Verhältnis der Sachverhaltsgestaltung zu beiden korrelierenden Normen stellt zutreffend jene Definition ab, welche Umgehung als die "(absichtliche) Beeinträchtigung oder Vereitelung des Zweckes einer Vorschrift durch Vermeidung ihrer Anwendbarkeit und Anwendbarmachung einer anderen Norm"²⁾ begreift. Unter diesem Blickwinkel muß auch die in der Literatur häufig vorgenommene weitere Einschränkung gesehen werden, daß nämlich nur "Zielverbotsgesetze"³⁾ taugliche Bezugsnormen einer Gesetzesumgehung sein können, während die Umgehung hierzu im Gegensatz stehender sog. "Wegeverbotsgesetze"⁴⁾ daran scheitert, daß ihr Sinn nicht über

1) Teichmann, a.a.O.

2) Maday, S. 29.

3) Vetsch, S. 223; vgl. auch Nees, S. 19; Korth, S. 15; Stöckel, a.a.O., fügt den Zielverbotsgesetzen noch die sog. "uneigentlichen Wegeverbotsgesetze" als umgehbare Gesetze hinzu.

4) Vetsch, a.a.O.; Korth, a.a.O.

den ausdrücklich genannten Weg hinausreiche und ein Sinnverstoß ohne direkte Verwirklichung des Tatbestandes infolgedessen unmöglich sei¹⁾. Diese Differenzierung zwischen Ziel- und Wegeverbotsgesetzen erscheint auf den ersten Blick überzeugend²⁾, doch dürfte sich wohl das Problem stellen, wann es sich im Einzelfall um eine umgehungs ausschließende Wegeverbotsnorm handelt oder nur um eine unechte Wegeverbotsnorm, die man umgehen kann, m. a. W., ob es überhaupt eine relevante Anzahl solcher echter (unumgehbarer) Wegeverbotsnormen³⁾ gibt. Insbesondere erscheint fraglich, ob mit dem Begriff Wegever-

1) Stöckel, a.a.O.

2) Vgl. zu der ähnlichen Problematik bei den Beweisverboten Peters, S. 253 f., der Beweisverfolgungs- und Beweisverfahrensverbote (entsprechend das Verhältnis Ziel- zu Wegeverbot) unterscheidet.

3) Maday, S. 67, Fn. 1, führt z. B. das Vollstreckungsverbot zwischen Ehegatten (ZGB 173) als Wegeverbotsnorm auf, welche durch Forderungsabtretung an Dritte "umgangen" werden darf. Auf S. 121 f. (m. Nachw.) zitiert er die Entscheidung eines Schweizer Gerichts zum Normzweck: "Verpönt wird vom Gesetze also nur eine bestimmte Art der Geltendmachung von Forderungen unter Ehegatten, und zwar wegen des dieser Art innewohnenden rücksichtslosen Charakters, welcher das eheliche Verhältnis zu gefährden, eventuell zu zerstören geeignet ist...". Da der Zweck des ZGB 173 durch Zession nicht vereitelt werden kann, ist eine Umgehung hierdurch nicht möglich. Es stellen sich allerdings die Fragen nach eventuell denkbaren anderen Umgehungsmöglichkeiten sowie nach einer eventuell zu oberflächlichen Umschreibung des Normzwecks durch das Gericht.

botsnorm mehr ausgesagt wird als etwa durch die Bezeichnung "in konkretem Falle nicht zu umgehende Norm". Ob es sich wirklich um eine theoretische Abgrenzung oder nur um eine zufällige Abstraktion praktischer Ergebnisse ex post handelt, bleibt unentschieden. Notwendigkeit und Praktikabilität der vom theoretischen Ansatz her zutreffend erscheinenden Unterscheidung von Wege- und Zielverbotsgesetzen lassen sich nicht ohne weiteres bejahen¹⁾. Insbesondere ergeben sich Schwierigkeiten terminologischer Art bei den hier in erster Linie interessierenden begünstigenden Normen, während eine Übertragung des Gedankens auf Ziel- bzw. Wegegebotsnormen sprachlich noch relativ einfach zu vollziehen wäre. Ein richtiger Ansatz scheint jedoch insofern in der Beschränkung der Umgehung auf Zielverbotsgesetze zu liegen, als die Unmöglichkeit der Gesetzesumgehung in denjenigen Fällen verdeutlicht wird, in welchen es zu einer totalen Kongruenz von tatbestandlicher Fassung und dahinter stehendem Normzweck kommt, der Normzweck also vollkommenen Ausdruck in der sprachlichen Form gefunden hat. Daß die Schwierigkeit der Gesetzesumgehung mit schärferer Präzisierung des Normzwecks in der Tatbestandsfassung zunimmt, ist freilich eine Banalität. Sie darf jedoch nicht dazu führen, vorschnell an das Erreichen dieses Idealfalls völliger Übereinstimmung zwischen Zweck und Wortfassung zu glauben, nur weil prima facie keine Umgehungspraktiken denkbar oder gar ersichtlich sind. Eine Beschränkung der umgehbaren Normen (Umgehungs-

1) Gegen die Brauchbarkeit dieser Unterscheidung Westerhoff, S. 50; kritisch auch Römer, S. 65, und Fuchs, S. 37 f.

objekte) braucht mithin nicht vorgenommen zu werden; vorläufig läßt sich daher festhalten, daß Gesetzesumgehungen auf allen Rechtsgebieten vorkommen¹⁾ und Beschränkungen auf bestimmte Gruppen von Rechtssätzen a priori nicht vorgenommen werden müssen. Die Untersuchung des Problems der Umgehungsstrafbarkeit braucht sich demzufolge nicht auf die Umgehung von Straftatbeständen zu beschränken, sondern kann sich der eingangs angedeuteten Fragestellung widmen, ob und inwieweit die Umgehung begünstigender Normen des materiellen Subventionsverwaltungsrechts strafrechtlich bewehrt werden kann. Daher werden im folgenden die Umgehungshandlung und ihr Verhältnis zur umgangenen Norm (Bezugsnorm) bzw. zur Umgehungsnorm daraufhin zu untersuchen sein, ob sie geeignet sind, die Gesetzesumgehung i. e. S. begrifflich abzugrenzen.

1) Vgl. Riedel, S. 6.

2. Bestimmung durch die Umgehungshandlung

a) Normumgehung als falsche Tatbestandsauslegung?

Die Frage der juristischen Abgrenzung des Umgehungs-begriffes, die vermutlich so alt ist wie die Existenz von Umgehungen, also wie das Recht selbst¹⁾, soll zunächst allgemein gestellt werden, ehe etwaige Besonderheiten der Umgehung begünstigender Normen hervorzuheben sind. Freilich wird in der Lehre auch behauptet, daß erst das "Aufkommen der extensiven Interpretation"²⁾ die entscheidende Zäsur, d. h. den Beginn der Gesetzesumgehungen bedeutete, welche man bis um die Jahrhundertwende als das "in fraudem legis agere"³⁾ kennzeichnete. Von beträchtlichem Einfluß nicht nur auf die Bezeichnung, sondern auch auf die Dogmatik der Gesetzesumgehung waren drei römisch-rechtliche Legaldefinitionen⁴⁾, von denen das Zitat der bekanntesten hier ausreichen mag: "Contra legem facit, qui id facit, quod lex prohibet, in fraudem vero, qui salvis verbis legis sententiam eius circumvenit". Den Standpunkt dieser Paulinischen Legaldefinition⁵⁾ übernahmen auch jene Begriffsbestimmungen, welche das "fraudulose Handeln in der absichtlich falschen Interpretation des Rechtssatzes und der aus dieser fließenden Tathandlung"⁶⁾ sahen.

1) Westerhoff, S. 1; P. Böhmer, S. 1; Vidal, S. 1, 19.

2) I. Pfaff, S. 9, 162; Bertram, S. 10; kritisch Neff, S. 26.

3) Z. B. Magen, I. Pfaff, passim.

4) Ausführlich dazu I. Pfaff, S. 132 ff.; Neff, S. 19 ff., u. a.

5) D. 1. §. 1. 29.

6) I. Pfaff, S. 157; vgl. auch Magen, S. 17; Thöl, S. 159, nennt zwei Arten der Gesetzesumgehung: die "falsche Auslegung des Rechtssatzes" und die "Verheimlichung oder Entstellung des Tatbestandes"

b) Normumgehung als Sachverhaltsveränderung?

Neuere Begriffsbestimmungen rücken dagegen nicht so sehr die auf die umgangene bzw. erschlichene¹⁾ Norm angewandten Auslegungskünste der Juristen²⁾, sondern vielmehr die tatsächlichen Verhaltensweisen³⁾ in den Vordergrund. Dieses als Tatbestandsveränderung⁴⁾ (besser: Sachverhaltsveränderung⁵⁾) bezeichnete Verhalten wird allerdings nicht nur im Schrifttum, sondern vor allem vom Gesetzgeber mit rechtlichen Kriterien umschrieben. Hierzu gehört z. B. die "Ausnutzung rechtlicher Gestaltungsmöglichkeiten"⁶⁾ oder der "Mißbrauch von Formen und Gestaltungsmöglichkeiten des bürgerlichen Rechts" (Wortlaut des § 6 StAnpG, § 5 GüKG u. a.). Daß solche Umschreibungen nur einen Teilbereich der Gesetzesumgehung zu erfassen vermögen, wird weitgehend erkannt⁷⁾, aber nur vereinzelt mißbilligt⁸⁾. Infol-

-
- 1) Kegel, S. 189, 196, verwendet statt dessen das zwar sprachlich unschöne und auch mißverständliche, die Korrelation aber besser zum Ausdruck bringende Wort "ergangene" Norm.
 - 2) Wenngleich den Juristen gerade bei den Umgehungshandlungen im Zeitalter der komplizierten EWG-Verordnungstätigkeit vorrangige Bedeutung zukommen dürfte; gegen die "Interpretenrolle" des Fraudanten zu Recht Fuchs, S. 70.
 - 3) Im Ansatz schon bei Thöl, a.a.O.; Vetsch, S. 220; Maday, S. 6; vgl. Wackernagel, S. 97.
 - 4) Bertram, S. 32; Vetsch, S. 180 f., 269 f.
 - 5) Tiedemann, a.a.O., S. 339.
 - 6) So ein Teil der Definition Römers (S. 19).
 - 7) Thoma, StbJb 1950, S. 61; Tipke-Kruse, Rn. 3/ § 6 StAnpG.
 - 8) Tiedemann, a.a.O., S. 359; Götz, Bekämpfung, S. 61; Wackernagel, S. 18, 30, 97; Nees, S. 17, 61; Riedel, S. 73; Römer, S. 40 f.; vgl. jetzt auch BMJ (Hrsg.), Tagungsberichte, S. 61; die Beschränkung auf Gestaltungen des bürgerlichen Rechts kritisiert bereits Fuchs, S. 53.

ge dieser Beschränkung des Umgehungsgedankens werden rein tatsächliche Sachverhaltsgestaltungen, sog. "Realakte"¹⁾ nicht berücksichtigt. Dem entspricht, daß die Umgehungsproblematik häufig nur unter der Rubrik "Umgebungsgeschäft"²⁾ erörtert wird.

c) Normumgehung als (dis)simuliertes Rechtsgeschäft?

Bisweilen werden Umgehungs- und Scheingeschäfte (wie sie z. B. in § 6 bzw. § 5 StAnpG Gegenstand besonderer tatbestandlicher Regelungen sind) verwechselt³⁾. Die Umgehung ist keine "auf Irreführung der Rechtsanwendung hinzielende Simulation"⁴⁾. Sie kann aber im Falle der Umgehungsverschleierung mit einer unrichtigen Darstellung des Sachverhalts gekoppelt sein. Nur vorgetäuschte, in Wirklichkeit nicht ernsthaft gewollte Rechtsgeschäfte sind als Scheingeschäfte einzustufen, während einem wirklich gewollten Rechtsgeschäft nur unter besonderen Voraussetzungen gewisse Rechtswir-

1) Maday, S. 49 f., weist darauf hin, daß gerade im Strafrecht Umgehungen durch Realakte überwiegen.

2) So z. B. bei Flume, S. 408 f.; Ehrenzweig, a.a.O.; Franke, passim.

3) Z. B. nicht differenziert in: VGH Freiburg, BaWüVBl. 1955, S. 77.

4) So aber Fuchs, S. 70.

5) Dazu unten S. 237 ff.

kungen unter dem Umgehungsaspekt zu versagen sind¹⁾. Soweit auch von Scheinhandlungen die Rede ist (etwa in § 5 StAnpG), werden sich außer der Wohnsitzbegründung²⁾ kaum Anwendungsfälle finden lassen, da in der Regel überhaupt keine Handlung vorliegt, sondern nur vorgetäuscht wird. Lediglich bei solchen Rechtshandlungen, die einen rechtsgeschäftlichen Willen des Handelnden voraussetzen (vgl. § 7 BGB), kann sich die Frage der Scheinhandlung stellen. Praktisch bedeutungslos ist schließlich auch der von der Gesetzesumgehung zu unterscheidende Sonderfall, daß die Umgehung zusätzlich durch ein Scheingeschäft verdeckt wird (Dissimulation).

Solche Begriffsverengungen, wie z. B. die Beschränkung auf das Umgebungsgeschäft, haben ihren Ausgang vom Zivilrecht genommen und setzen sich in anderen, an die zivilrechtliche Situation anknüpfenden Rechtsgebieten, wie z. B. im Steuerrecht, fort, während in den allgemeiner gehaltenen Definitionen der Gesetzesumgehung weniger auf die (rechtliche) Form der jeweiligen Sachverhaltsgestaltung, sondern mehr auf ihren Inhalt und auf ihr Verhältnis zu der bei formaler Betrachtungsweise erschlichenen Umgehungsnorm bzw. der umgangenen Norm (genauer: zu deren Sinn und Zweck) abgestellt wird.

1) Vgl. etwa die Kommentarliteratur zu den §§ 5, 6 StAnpG; Wackernagel, S. 19; Kruse, S. 74 ff.

2) Als einziges Beispiel genannt in § 5 StAnpG selbst sowie bei Tiedemann, a.a.O., S. 338; Kühn-Kutter, Anm. 2/§ 5 StAnpG, führen einige ähnlich gelagerte Beispiele (Scheinstandort, Scheingründung usw.) an; diese Erscheinungen sind jedoch von Nichthandlungen, Umgehungshandlungen und Scheingeschäften abzugrenzen.

3) Vgl. Maday, S. 36.

3. Bestimmung durch das Verhältnis der Umgehungs-
handlung zu Sinn und Zweck der umgangenen (bzw.
erschlichenen) Norm

a) Formale Nichterfüllung - materielle Erfüllung
(bzw. umgekehrt)

Der Gegensatz zwischen (vermeintlicher) formaler
Tatbestandserfüllung und materieller Nichterfül-
lung läßt sich aus jener oben zitierten Digesten-
stelle herleiten. Von ausschlaggebender Bedeutung
für die Umgehung ist also das Verhältnis der tat-
bestandsvermeidenden (bei belastenden) bzw. -ver-
wirklichenden (bei begünstigenden Normen) Verhal-
tensweisen zum jeweiligen Normzweck. Zustimmung ver-
dient danach die Definition, welche die Gesetzesum-
gehung als "Vereitelung eines Rechtssatzes durch
Ausbeutung des Mißverhältnisses zwischen seinem
Tatbestand (Wortlaut) und seinem Zweckgedanken"¹⁾
bezeichnet.

b) Umgehung als künstliche Tatbestandsvermeidung
(bzw. -verwirklichung)

Nach einer Entscheidung des BGHZ²⁾ zu § 5 GüKG³⁾
liegt gesetzesumgehendes Verhalten darin, "daß zur
Erreichung eines wirtschaftlichen Erfolgs nicht der
den Umständen nach gewöhnliche und zweckmäßige Weg,
sondern unter Ausnutzung der Vertragsfreiheit ein
anderer, den wirtschaftlichen Vorgängen ferner lie-
gender und daher ungewöhnlicher Weg eingeschlagen

1) Römer, S. 18; Vgl. die oben, S. 14 Fn. 5 Genann-
ten.

2) BGH NJW 1960, S. 1057 f.

3) Dazu unten S. 206 f.

wird, der an den vom Gesetz angeordneten Rechtsfolgen vorbeiführen soll". Die Bedeutung dieser Umgehungsdefinition liegt vor allem in ihrer Übernahme durch Rechtsprechung und Lehre mit der Folge, "daß man von einer allgemein anerkannten Begriffsbestimmung für den Bereich des materiellen öffentlichen Rechts im engeren Sinne"¹⁾ spricht. Die Umgehung einer Norm läßt sich durch die künstliche²⁾ Vermeidung eines Tatbestandes und das Erschleichen (künstliches Aufsichziehen) einer anderen Norm umschreiben. Mit der Tatbestandserschleichung durch ungewöhnliche³⁾, atypische⁴⁾, unzweckmäßige Wege, also durch "Umwege"⁵⁾, "Schleichwege"⁶⁾, "Nebenwege"⁷⁾ oder wie man die eingeschlagenen Wege sonst noch charakterisieren mag, wird freilich nur das Wesentliche der Umgehungshandlung neu und seinerseits konkretisierungsbedürftig umschrieben. Inwieweit bei der Fassung des Umgehungsgedankens, evtl.

1) Stöckel, S. 11 m. Nachw.

2) Entscheidendes Kriterium bei Stöckel, S. 13 und passim; Römer, S. 18 f.; Tiedemann, a.a.O., S. 340, 342; BFH BStBl. III 1960, S. 111; vgl. Storck, S. 34; Boethke, S. 279.

3) Neben dem BGHZ a.a.O., z. B. E. Becker, Anm. 5/§ 5; Kühn-Kutter, Anm. 1/§ 6 StAnpG; BGH DB 1957, S. 988; vgl. zur Problematik dieses umstrittenen Begriffs (dagegen z. B. Nees, S. 63, und Teichmann, Gesetzesumgehung, S. 72 f.) unten S. 220 ff.

4) Römer, S. 18.

5) I. Pfaff, S. 2, 75 u. a.; Ebert, BB 1957, S. 674; Goldammer, S. 18; Boethke, S. 279; BGH NJW 1960, S. 524; Irmer, S. 50.

6) I. Pfaff, S. 2; Römer, S. 20; Vogt, S. 191; Dabritz, S. 14; von Wallis, FR 1959, S. 318; RFH RStBl. 1944, S. 435; Irmer, a.a.O.

7) Naumann, S. 4; Boethke, a.a.O., Magen, S. 31 u. a.

gar in besonderen Anordnungen des Gesetzgebers - de lege lata oder ferenda - mit Umschreibungen dieser Art auszukommen ist, ob sie überhaupt praktikabel, konkretisierbar sind, ob sich unter Berücksichtigung der ausgewählten Materie der Subventionerschleichungen zusätzliche Typisierungen der Umgehungshandlungen anbieten oder als erforderlich erweisen, soll an dieser Stelle einer allgemeinen und vorläufigen Definition der Normumgehung im Sinne einer Arbeitshypothese noch nicht entschieden werden.

4. Der subjektive Tatbestand der Gesetzesumgehung

a) Umgehungsabsicht als allgemeines Umgehungsmerkmal?

Durch einige der genannten Kriterien wird nicht bloß die objektive Sachverhaltsgestaltung gekennzeichnet. Begriffen wie "künstlich" oder "Schleichweg" können vielmehr auch subjektive Komponenten immanent sein. Hieraus ergibt sich die Frage nach dem subjektiven Umgehungstatbestand, die gemeinhin unter der Problematik der Umgehungsabsicht erörtert wird. Die generelle Erforderlichkeit der Umgehungsabsicht¹⁾ wird nicht zuletzt aus jenen bereits erwähnten Quellendefinitionen hergeleitet, die sich des "subjektiv gefärbten"²⁾ Terminus des "in fraudem legis agere" bedient haben. Auch der Begriff "Umge-

1) I. Pfaff, S. 82 ff.; Maday, S. 39 ff.; Kegel, passim; Fuchs, S. 63; Tiedemann, a. a. O., S. 339; weitere Nachweise bei Römer, S. 43 Fn. 1; Vidal, S. 110 ff.; BGH NJW 1960, S. 524 f.

2) Römer, S. 43.

hung"¹⁾ und die entsprechenden romanischen Bezeichnungen "fraude" oder "frode" deuten auf das Erfordernis der Umgehungsabsicht hin²⁾. Die Verwendung des der Umgehungsumschreibung dienenden Adjektivs "künstlich", das sich als gemischtobjektiv-subjektives Kriterium begreifen läßt³⁾, scheint in dieselbe Richtung zu deuten. Außerdem wird die Umgehungsabsicht auch als Abgrenzungskriterium gegenüber der bloßen Tatbestandsvermeidung für erforderlich gehalten, da "nicht völlig gutgläubige und ahnungslose Personen von außergewöhnlichen rechtlichen Sanktionen betroffen werden"⁴⁾ dürfen. Vor allem aus Gründen der Praktikabilität des Umgehungsbegriffes, d.h. wegen des vermeintlich schwer zu führenden Nachweises⁵⁾ der Umgehungsabsicht, wird die objektive Theorie⁶⁾ vertreten, die auf das Absichtserfordernis verzichtet. Dieses praktische Bedürfnis wird auch kaum durch die Rechtsprechung entkräftet, welche der ungewöhnlichen Sachverhaltsgestaltung Indizwirkung⁷⁾ für das Vorliegen der Umgehungsabsicht beimißt.

1) I. Pfaff, S. 82.

2) Stöckel, S. 17, weist auf den finalen Charakter dieser Begriffe hin.

3) Vgl. Stöckel, S. 27.

4) Maday, S. 41.

5) Teichmann, Gesetzesumgehung, S. 68 m. zahlreichen Belegen; Vetsch, S. 218; vgl. auch Stöckel, S. 16; Magen, S. 20 ff.; Storck, S. 28; Maday, S. 102, spricht von einem "immerhin heiklen Beweis" der Umgehungsabsicht.

6) Von Westerhoff, S. 140, als h. M. bezeichnet; z. B. Vetsch, S. 217 m.w.N.; Korth, S. 17; Teichmann, a.a.O., S. 70; Walz, S. 45; Witschel, S. 48, 90; Hübschmann-Hepp-Spitaler-Spanner, Anm. 4/S 6 StAnpG; Magen, a.a.O.; von Gamm, S. 260; Bertram, S. 47, 55; Wackernagel, S. 111; Friedrichs, S. 130.

7) Darstellung und Nachw. bei Westerhoff, S. 164.

- b) Umgehungsabsicht als in bestimmten Rechtsgebieten erforderliches Umgehungsmerkmal?

Vermittelnde Auffassungen stellen auf das jeweilige Rechtsgebiet ab und halten z. B. im Strafrecht¹⁾, im Internationalen Privatrecht²⁾ oder im Steuerrecht³⁾ die Umgehungsabsicht für erforderlich. Dagegen dürften vornehmlich im Zivilrecht Möglichkeit und Sanktionsfähigkeit unvorsätzlicher Umgehungen, z. B. bei undolosem Handeln der Parteien⁴⁾, bestehen, zumal gerade das Privatrecht "seine Rechtsfolgen weitgehend an objektive Tatbestände knüpft und die Tendenz zeigt, sich ständig weiter zu objektivieren"⁵⁾. In der Verlagerung der Umgehungsproblematik in den subjektiven Bereich wird sogar ein Verstoß gegen den Gleichheitssatz und gegen die Gerechtigkeit erblickt⁶⁾. Abgesehen von den unterschiedlichen Sanktionen (Rechtsfolgen) und daher auch unterschiedlichen tatbestandlichen Anforderungen in den einzelnen Rechtsgebieten ist zunächst kein allgemeiner Grund ersichtlich, warum die Umgehung nicht ge-

-
- 1) Tiedemann, Stöckel-Bespr., S. 1007 f.; ders., BMJ-Gutachten, S. 719 mit Beschränkung auf den dolus eventualis; ähnlich Stöckel, S. 15 ff., 27 f., der trotz Ablehnung der Umgehungsabsicht wegen des finalen Umgehungscharakters am Vorsatzerfordernis festhält.
- 2) Vetsch, S. 170; Walz, S. 80; dagegen ausdrücklich Römer, S. 45, der "zumindest für den Bereich des Privatrechts" dem Interesse des Gesetzgebers den Vorzug gibt, und Bertram, S. 49.
- 3) Römer, a.a.O., Fn. 15; hier wohl h. M. (vgl. unten S. 225 Fn. 1); vgl. aber die auf S. 26 Fn. 6 Genannten.
- 4) Teichmann, a.a.O.
- 5) Römer, S. 45; vgl. auch Bertram, S. 48.
- 6) Vor allem Teichmann, a.a.O., S. 68 f.; vgl. auch unten S. 225 f.

nauso wie die direkte Tatbestandserfüllung durch einen objektiven Tatbestand beschrieben werden kann¹⁾. Nicht nur die böse Absicht des Handelnden macht den Unterschied der Umgehung i. e. S. zur bloßen Tatbestandsvermeidung (bzw. zur Tatbestandserfüllung bei begünstigenden Normen) aus, sondern entscheidend ist allein die Vereitelung des Normzwecks auf bestimmte Art und Weise. Auch die Tatsache, daß die Umgehungsabsicht häufig²⁾ oder typischerweise³⁾ bei den Umgehungshandlungen vorliegt, zwingt nicht zur Aufnahme dieses Merkmals in die allgemeine Umgehungsdefinition. Ob die namentlich im öffentlichen Recht bestehenden Gebote der Rechtssicherheit und somit der Tatbestandsbestimmtheit in den jeweiligen Rechtsgebieten subjektive Kriterien wie Absicht oder Vorsatz ersten oder zweiten Grades, evtl. sogar nur Fahrlässigkeit⁴⁾ erforderlich machen, kann hier unentschieden bleiben. Sollte man in diesen Gebieten des öffentlichen Rechts (z. B. Steuer- und Strafrecht) die Beschränkung der Sanktionierung auf absichtliche Umgehungshandlungen für erforderlich halten, so wäre die Verwendung solcher Zusätze wie "absichtlich", "in der Absicht", "zur Umgehung", "(nur) zum Zwecke der Umgehung" usw. vorzuschlagen, was nach der hier vertretenen Auffassung keine Tautologie darstellen würde.

-
- 1) Von Weber, S. 273, spricht von objektiver Gesetzesumgehung, obgleich er auf S. 274 die Umgehungsabsicht fordert; vgl. auch Stöckel, S. 14, trotz Verwendung des Begriffs "künstlich".
 - 2) Bertram, S. 47; vgl. zur Steuerumgehungsabsicht unten S. 227 Fn. 2.
 - 3) Teichmann, a.a.O.
 - 4) Stöckel, S. 15, hält im Steuerstrafrecht die "fahrlässige Umgehung" für strafbar (Kritik dazu unten S. 234), sieht darin jedoch eine im Strafrecht nicht erweiterungsfähige Ausnahme.

B. Die Bekämpfung der Gesetzesumgehung

I. Methoden der Umgehungsbekämpfung

1. Auslegung als ausreichende Methode?

Abgesehen von jener bereits erwähnten Auffassung¹⁾, welche die Gesetzesumgehung nicht notwendig mit einem Unwerturteil versieht, dürfte in Lehre und Rechtsprechung Einigkeit darüber bestehen, daß zumindest die Umgehung i. e. S. unerwünscht und daher zu bekämpfen ist²⁾. Dies gilt zwar in erster Linie für diejenigen Rechtsgebiete, welche dem Strafrecht vorgelagert sind oder sein können. Es gilt aber grundsätzlich auch für das Strafrecht, wengleich hier besonders über die Bekämpfungsmethoden Streit herrscht: wenigstens die Bekämpfung der Umgehung von Strafnormen durch Erlaß neuer, lückenschließender Gesetze wird niemand ernsthaft ablehnen können, wenn er nicht Gegner des Strafrechtssystems überhaupt ist. Die Frage nach den (weiteren) Methoden der Umgehungsbekämpfung ist nicht zu trennen von der bisher unbeantwortet gebliebenen Frage, wo eigentlich die Grenze zwischen Anwendbarkeit und Umgehung der belastenden bzw. begünstigenden Norm verläuft. Fest steht, daß die Umgehung als aliud gegenüber der Tatbestandsverwirklichung aufgefaßt wird. Damit stellt sich die Frage nach der Grenze der Anwendung eines bestimmten gesetzlichen Tatbestandes, letztlich nach der Methode

1) vgl. Kottke, a.a.O.

2) Statt vieler ausdrücklich Vetsch, S. 280.

der Rechtsfindung, die sich innerhalb der Grenzen des Tatbestandes hält. Gemeinhin wird diese Methode als Auslegung bezeichnet, während man diejenigen Methoden, welche über die tatbestandlichen Grenzen hinausreichen, vorwiegend mit den Begriffen "Analogie", "freie Rechtsfindung" usw. umschreibt¹⁾. Erweist sich diese Terminologie als zutreffend, so unterfällt die Bekämpfung der Gesetzesumgehung dem Bereich analoger oder freier Rechtsfindung, soweit nicht der Gesetzgeber Sondertatbestände der Gesetzesumgehung geschaffen hat. Bevor die zentrale Frage nach der Zulässigkeit solcher über die Gesetzesauslegung hinausgehenden Methoden der Rechtsfindung in den hier interessierenden Bereichen des öffentlichen Rechts beantwortet werden kann²⁾, wird zunächst zu klären sein, ob es überhaupt eine Grenze zwischen der durch Auslegung zu ermittelnden Gesetzesverwirklichung und der nicht durch Auslegung zu bekämpfenden Gesetzesumgehung gibt und wo diese Grenze ggf. verläuft.

Eine im Schrifttum verbreitete Auffassung³⁾ hält die Methode der Gesetzesauslegung für ein ausreichendes Mittel zur Bekämpfung der Gesetzesumgehung. Die Gründe für die Beschränkung der Umgehungsbekämpfung auf die Auslegung sind unterschiedlich. Sie sind z. T. terminologisch zu erklären, weil man Umgehung in einem weiten Sinn versteht, so daß eine Abgrenzung zur Gesetzesverwirklichung nicht für erforderlich gehalten wird. Danach stellt sich die Um-

1) Zur Extension und Reduktion Larenz, Methodenlehre, 2. Aufl. S. 374 ff.; siehe auch unten S. 59 ff.

2) Zum Strafrecht unten S. 69 ff.; zum Subventionsverwaltungsrecht unten S. 252 ff.

3) Nees, S. 25; Römer, S. 53; Kegel, S. 169, 190; zu Vetsch und Teichmann vgl. S. 32 Fn. 1.

gehung als Unterfall der Verwirklichung eines Gesetzes dar¹⁾, wäre als solcher überflüssig²⁾ und ihres Wesens entkleidet. Konsequenterweise wird eine besondere Lehre von der Gesetzesumgehung von manchen Autoren wirklich abgelehnt, "weil wir bei einer Auslegung von Gesetzen nicht starr zwischen den verba legis und der sententia legis unterscheiden, sondern den Inhalt des Gesetzes nach seiner sententia bestimmen, soweit dies die verba legis nur ermöglichen"³⁾. Zwar deutet auch diese Begründung mit dem "soweit"-Satz das Problem der Grenzziehung an, doch offenbar nur zwischen Zuwiderhandlung und Nichtzuwiderhandlung. Spricht man dennoch von Gesetzesumgehung, obwohl man ihr kein eigenes Feld einräumen will, so versteht man darunter entweder jene oben als bloße Tatbestandsvermeidung gekennzeichneten Fälle der Gesetzesumgehung i. w. S. oder aber die Fälle der sog. "unechten Gesetzesumgehung"⁴⁾, deren Sachverhalt noch unter den Tatbestand zu subsumieren ist. Richtigerweise wird die Methode der Auslegung bei der Aufdeckung und Bekämpfung der Gesetzesumgehung lediglich zur Klärung der Vorfrage, ob eine bestimmte Rechtsnorm verwirklicht ist oder nicht, verwendet werden. Erst nachdem die Auslegung ergeben hat, daß eine belastende Norm trotz eines Verstoßes gegen ihren Sinn und Zweck nicht als unmittelbar verwirklicht angesehen werden kann, stellt sich die weitere Frage nach ihrer Umgehung. Erst wenn ein Sachverhalt bei

1) Von Gamm, S. 259.

2) So in der Tat Bertram, S. 141; Flume, AT, S. 409.

3) Flume, a.a.O.

4) Westerhoff, S. 67; Stöckel, S. 87, und Hensel, Dogmatik, S. 238, sprechen von "scheinbarer Gesetzesumgehung"; Wackernagel, S. 11, von Umgehungsversuch, soweit die Lösung des Problems durch Auslegung erfolgen kann.

Ausschöpfung aller Auslegungsmittel unter eine begünstigende Norm gebracht werden muß, stellt sich die weitere Frage nach der etwaigen Nichtanwendung dieser Norm infolge des Umgehungsgedankens. Ist dieser gesetzlich fixiert, so dient freilich die Auslegung insoweit der Lösung der Umgehungsproblematik, als sie diesen speziellen gesetzlichen Umgehungstatbestand betrifft. Darüber hinaus ist die Auslegung kein Mittel der Umgebungsbekämpfung. Auch im Falle der Existenz solcher Umgehungstatbestände wird das Umgehungsproblem jedenfalls nicht abschließend durch Auslegung der umgangenen bzw. erschlichenen Normen gelöst. Ein anderes Ergebnis erzielt man freilich, wenn man Auslegung in einem weiteren Sinne versteht, z. B. das Verfahren der Analogie mit zur Auslegung rechnet. Ob sich bei einem solchen Sprachgebrauch allerdings die üblicherweise zwischen Auslegung und Analogie vorgenommene Grenzziehung ganz erübrigt, wird noch ausführlich zu erörtern sein.

2. Auslegung als mögliche Methode?

Mit der Negation der Auslegung als ausreichendes Mittel der Umgebungsbekämpfung wird freilich noch nicht gesagt, daß sie überhaupt kein taugliches Mittel der Erfassung von Umgehungshandlungen i.e.S. ist. Trotz der richtigen Erkenntnis, daß die Auslegung kein ausreichendes Mittel ist, wird sie für einen neben der Methode der Analogie¹⁾ möglichen Behelf zur Bekämpfung unerwünschter Umgehungsgealtungen gehalten. Dabei bleibt jedoch unberück-

1) Teichmann, Gesetzesumgehung, S. 105; Vetsch, S. 283, 292.

sichtigt, daß echte Gesetzesumgehung ex definitione niemals in den Anwendungsbereich der umgangenen¹⁾ (bzw. immer in denjenigen der erschlichenen) Norm fällt, weil "Vermeidung und Erfüllung eines Tatbestandes logische Konträrbegriffe (sind), zwischen denen es nur ein Entweder-Oder geben kann, niemals ein Sowohl-Als-auch"²⁾. Auslegung ist also nicht bloß "nicht ausreichend", sondern überhaupt nicht möglich³⁾ bei der Bekämpfung der Gesetzesumgehung (abgesehen von der Vorfrage, ob überhaupt eine Umgehung in Betracht kommt und abgesehen von der Auslegung etwaiger Umgehungstatbestände). Eventuell vorhandene Gesetzeslücken sind folglich nicht durch Auslegung zu schließen⁴⁾. Der Umgehungsgedanke "findet erst dort Anwendung, wo für Auslegung kein Raum bleibt"⁵⁾.

3. Restriktive Auslegung als Methode der Umgehungsbekämpfung bei begünstigenden Rechtssätzen?

a) Abhängigkeit von der Existenz von Auslegungsgrenzen

Erstaunlich mutet daher an, wenn man bei der Umgehung belastender Normen die teleologische Auslegung in Gestalt der extensiven Interpretation nicht für ein geeignetes Instrument der Umgehungsbekämpfung hält, andererseits aber die Erschleichung begünsti-

1) Stöckel, S. 86.

2) Stöckel, a.a.O.

3) Unklar insoweit Maday, S. 11.

4) Vgl. Naumann, S. 33.

5) Tiedemann, Subventionskriminalität, S. 338; ebenso die zu § 6 StAnpG h. M. (vgl. unten S. 215 Fn. 3).

gender Normen mit Hilfe der restriktiven Auslegung erfassen zu können glaubt¹⁾. Wegen der oben dargestellten strukturellen Gleichartigkeit der Umgehung belastender und der Erschleichung begünstigender Normen ist die materielle Differenzierung durch Verwendung verschiedener Methoden der Umgehungsbe-
kämpfung nicht leicht einzusehen. Die Identifikation des Problems der Umgehung bei begünstigenden Normen mit der Frage ihrer restriktiven Auslegung wird aber verständlich, wenn man entdeckt, daß im Grunde²⁾ auch für eine die extensive Interpretation überschreitende Bekämpfung der Umgehung belastender Normen kaum Raum gelassen wird. Das Ergebnis der totalen Negation eines Umgebungsbereichs bei begünstigenden³⁾ und einer sehr weitgehenden bei belastenden Normen resultiert aus dem zweifelhaften Verständnis des Umgebungsgedankens, sofern nämlich von der Definition der Umgehung als "Verstoß gegen den Sinn, nicht gegen den Wortlaut des Gesetzes" abgerückt wird⁴⁾. Entscheidend ist, was man unter dem "Sinn" versteht. Die Aussage, es könne "keinen Sinn geben, der sich nicht durch Auslegung ermitteln

1) So aber Teichmann, a.a. O., S. 104 einerseits, S. 49 andererseits.

2) Teichmann, a.a.O., spricht auf S. 64 von einer "praktisch kleinen Anzahl von Sachverhalten der Tatbestandsvermeidung" und auf S. 57 davon, daß die Auslegung nur bei einer "relativ geringen Anzahl" der entschiedenen Fälle versagt habe.

3) Daß Teichmann, a.a.O., S. 48 f., die Umgehung als solche nicht leugnet, ist unerheblich: nach der hier verwendeten Terminologie schließt die Möglichkeit der Bekämpfung irgendwelcher künstlicher Sachverhaltsgestaltungen mit dem Mittel der (sei es auch restriktiven) Auslegung das Vorliegen einer Umgehung i. e. S. aus.

4) So Teichmann, a.a.O., S. 62.

läßt¹⁾, erscheint nur haltbar, wenn sie sich auf den Wortsinn bezöge. Der Wortsinn oder "mögliche Wortsinn"²⁾ ist jedoch zu unterscheiden von dem Sinn und Zweck des Gesetzes, soweit er in der betreffenden Norm eben keinen Ausdruck gefunden hat³⁾. Mit der Aussage, "eine über den Auslegungsbereich hinausführende Regelung kann nicht mehr durch den Normsinn gedeckt sein"⁴⁾, wird die Problematik zwar im Ansatz erkannt, doch übersieht die Verweisung⁵⁾ der Lösung solcher Fälle auf den der analogen Anwendung zugrunde liegenden "Ähnlichkeitskreis"⁶⁾ einer Norm, daß maßgeblich für dessen Bestimmung nichts anderes sein kann als eben Sinn und Zweck des Gesetzes⁷⁾. Der Wortsinn oder Normsinn unterscheidet⁸⁾ sich also von dem hinter der kon-

1) Ebenda.

2) Der nach h. M. die Auslegungsgrenze bildet; die Richtigkeit dieser Ansicht kann bis zur endgültigen Klärung der Grenzfrage unterstellt werden, da sich Teichmann, a.a.O., S. 36, zum Wortlaut als Auslegungsgrenze bekennt.

3) Vgl. Hafter, S. 135 f.; Wackernagel, S. 74, u. a. m.

4) Teichmann, a.a.O., S. 88.

5) Teichmann, S. 89.

6) Zum "Ähnlichkeitskreis" als Anwendungsfeld analoger Rechtsfindung: Klug, passim, und Teichmann, a.a.O., S. 88 f.

7) Zutreffend BMJ (Hrsg.), Tagungsberichte, S. 61, wo auf den Widerspruch zur "Rechtsordnung" abgestellt wird.

8) Auf den Unterschied weist deutlich hin: Tipke-Kruse, Rn. 4/§ 6 StAnpG.

kreten Norm stehenden Sinn und Zweck des Gesetzes dadurch und insoweit, als er ausdrücklich, andeutungsweise oder sonst irgendwie formal im Wortlaut¹⁾ erkennbar enthalten ist. Bei einem Abrücken von der Digestendefinition, welche das Wesen der Gesetzesumgehung in der Divergenz von verba und sententia sieht, müßte man bei Beibehaltung der verwendeten Begriffe etwa wie folgt definieren: "... in fraudem facit, qui salvis verbis rationem legis circumvenit". "Verba" und "sententia" drücken demnach den "möglichen Wortsinn" aus, die "ratio legis" den weitergehenden "Sinn und Zweck" des Gesetzes. Allerdings können im konkreten Falle nicht nur Wortlaut bzw. möglicher Wortsinn die Auslegung begrenzen, sondern auch die anderen Auslegungsmittel²⁾. Ebenso wie die grammatische Auslegung sind auch systematische, historische und teleologische Interpretation Teil einer einheitlichen Auslegungsmethode.

- b) Möglicher Wortsinn als formales Grenzkriterium
 - aa) Auslegungsgrenzen "nach innen"

Während die extensive Interpretation ihre äußere Grenze im Wortsinn findet, darf die restriktive Interpretation nach außen niemals weiter als bis zum "normalen Sprachgebrauch" (was immer man darunter verstehen mag³⁾) reichen, da sie anderenfalls (beim Erreichen oder Überschreiten dieser fiktiven Grenz-

1) Teichmann, a.a.O., S. 36, für den Wortlaut als Auslegungsgrenze.

2) Vgl. dazu vor allem Engisch, Einführung, Kap. 4 f.; Zuleeg, EuR 1969, S. 100 ff.; Hübschmann-Hepp-Spitaler-Spanner, Rn 2 ff./ § 1 StAnpG.

3) Dazu unten S. 46.

linie als Bezugsmaßstab) nicht mehr "restriktiv" wäre. Im konkreten Fall wird die restriktive Auslegung jedoch durch den Sinn und Zweck des Gesetzes bestimmt, also sowohl nach außen wie auch nach innen "begrenzt", wenn man so will. Darauf kommt es aber bei der Umgehungsfrage gar nicht an. Die extreme Grenze aller möglichen Auslegungen ist sowohl nach außen wie auch nach innen der Wortlaut. Eine (restriktive) Auslegung, die einen sich als "Umgehung bei begünstigenden Normen" darstellenden Sachverhalt aus dem "an sich" vom Wortlaut der begünstigenden Vorschrift gedeckten Bereich ausklammern¹⁾ würde (dürfte), gibt es nicht. Auch nach innen gibt es demnach eine Grenze der Auslegung, welche formaler Natur und nicht mit dem Sinn und Zweck des Gesetzes identisch ist²⁾. Die Frage der Umgehung bei begünstigenden Normen setzt daher die Fixierung der Auslegungsgrenze nach innen voraus. Sie wird, wie schon festgestellt, nicht durch den Sinn und Zweck des Gesetzes, sondern durch den Wortlaut gebildet. Könnte nachgewiesen werden, daß es Fälle gibt, in denen ebenso wie bei der extensiven auch bei der restriktiven Auslegung die Grenzen durch den Wortlaut gesetzt werden, so wäre ein Anwendungsbereich für den Umgehungsgedanken in der Tat auch hier vorhanden. Bereits vor der zusammenhängenden Darstellung einzelner Beispielsfälle der Subventionerschleichung aus dem Bereich der landwirt-

1) So aber Teichmann, a.a.O., S. 49.

2) Das erkennt Teichmann, a.a.O.; man muß zugeben, daß sich die Notwendigkeit der Begrenzung nach innen auf den ersten Blick schwer einsehen läßt, da ja der Wortlaut auf jeden Fall irgendeinen Anhaltspunkt liefert (vgl. unten S. 59).

3) Umgehung i. e. S. liegt begrifflich dann vor, wenn sich mit den Mitteln der Auslegung keine befriedigende Lösung erzielen läßt.

schaftlichen Marktordnungen¹⁾, welcher naturgemäß eine gewisse Vorauswahl unter Umgehungssichtspunkten zugrunde liegt, kann gesagt werden, daß häufig mit dem Mittel der teleologischen Auslegung auszukommen sein wird. Zur Verdeutlichung der Problematik soll jedoch schon hier ein Beispielsfall skizziert²⁾ werden, damit insbesondere die im folgenden vorzunehmende Abgrenzung der restriktiven Auslegung von dem Bereich analoger oder freier Rechtsfindung *praeter legem* besser verstanden werden kann:

Der Kaufmann K erhält für die Ausfuhr von "Rohwurst" in bestimmte Länder Barsubventionen (sog. "Drittlanderstattungen"³⁾). Die als Rohwurst bezeichnete Ware besteht jedoch aus anderweitig kaum absetzbaren Schlachtabfällen, 30 % Schwarten und 20 % Wasser und ist aufgrund dieser Zusammensetzung in der Bundesrepublik nicht verkehrsfähig. Im Ausland wird die Ware z. T. unter Zollaufsicht vernichtet (Schweiz), z. T. gegen ein geringes Entgelt an eine Seifenfabrik zur Seifenherstellung veräußert oder aber als Futtermittel verwendet (Jugoslawien). Die Kernfrage, ob Wurst der entsprechenden Zolltarifnummer (16.01) vorliegt, wenn das Produkt nicht zur menschlichen Ernährung geeignet ist, wurde erst nach dem Bekanntwerden dieses "Geschäfts" durch eine positive Vorschrift negativ entschieden.

1) Unten S. 114 ff.

2) ausführliche Darstellung S. 162 (Fall Nr. 10) m w. N., und bei Tiedemann, BMJ-Gutachten, S. 287.

3) Dazu unten S. 112.

Freilich hätte man auch vorher schon durch Auslegung der begünstigenden Norm (etwa: "wer ... Rohwurst ... exportiert, wird ... subventioniert") zu diesem Ergebnis kommen können. Nur wenn sich der Begriff "Rohwurst" (z. B. wegen der immerhin vorhandenen Fleischanteile, der Form u. ä.) nicht verneinen läßt, obwohl der Sinn und Zweck der Subventionsregelung offensichtlich entgegensteht, kann unter gewissen, noch näher zu erläuternden Voraussetzungen von einer Gesetzesumgehung (bei begünstigenden Normen) gesprochen werden. Die Möglichkeit der restriktiven teleologischen Auslegung wird durch dieses Beispiel zwar nahegelegt, aber ebenso wird auch angedeutet, daß aus dem Begriff "Rohwurst" an sich (d. h. aus bestimmten Gründen) noch hierunter fallende Bereiche ausgeklammert werden müssen, wenn dem Sinn und Zweck der Subventionsgewährung Genüge getan werden soll. Daß dieser Ausklammerungsvorgang den Rahmen restriktiver Auslegung verläßt, wurde thesenartig mit dem Überschreiten der inneren Wortlautgrenze umschrieben, soll aber im folgenden methodologisch zu erklären versucht werden. Ob im soeben skizzierten Wurstfall noch mit restriktiver Auslegung oder schon mit einer weitergehenden Methode der Rechtsfindung zu einem der ratio legis entsprechenden Ergebnis zu kommen war, kann an dieser Stelle dahingestellt bleiben.

bb) Lehrmeinungen zur Auslegungsbegrenzung

Die Bedeutung der ratio legis, des Sinns und Zwecks, welchem bei der einschränkenden Auslegung die Funktion zukommt, den zu weit geratenen Wortlaut zu beschränken, wird nicht unterschätzt. Nur liegt sie nicht in der Grenzmarkierung, sondern vielmehr in der Richtungsbestimmung. Auch in solchen Fällen nämlich, in denen eine restriktive Interpretation nicht mehr zum gewünschten Ergebnis führt, bestimmen Sinn und Zweck die Richtung, in welcher die Lösung des konkreten Falles zu suchen ist. Die Teleologie bleibt also der entscheidende Maßstab der Rechtsfindung, nur handelt es sich jenseits der Grenzen des Wortlauts (in beiden Richtungen) nicht mehr um teleologische Auslegung.

Bei diesen Thesen wurde immer vorausgesetzt, daß die herrschende Ansicht zutrifft, nach der sich die Grenzen der Auslegung durch den Wortlaut bestimmen lassen. Diese zentrale Frage für die Rechtsanwendung und Methodenlehre wird in aller Regel jedoch nur anhand der extensiven Auslegung und ihrer äußeren Grenze erörtert. Im Strafrecht wird dies besonders deutlich, weil gerade auf diesem Rechtsgebiet wegen des Analogieverbots¹⁾ ein dringendes praktisches Grenzziehungsbedürfnis (zwischen Analogie und extensiver Interpretation) besteht. Freilich begnügt man sich heute nicht mehr mit dem bloßen (strikten, nack-

1) Dazu unten S. 69 ff.

ten) Wortlaut¹⁾, sondern stellt auf den "möglichen Wortlaut"²⁾ oder "möglichen Wortsinn"³⁾ ab. Eine besonders im Strafrecht vertretene Auffassung⁴⁾ vermeidet es dagegen, "bis zur äußersten Grenze der Wortbedeutung" zu gehen und läßt nicht "jede auch nur ganz entfernt mögliche Deckung von ermitteltem Gesetzessinn und Wortbedeutung ausreichen"⁵⁾, sondern sieht die Grenze der Auslegung in der natürlichen Wortbedeutung. Man begründet diese enge Grenzziehung mit dem strafrechtlichen Argument, die tatbestandliche Garantiefunktion dürfe nicht ausgehöhlt werden⁶⁾. Das Strafrecht sei ein "starres, sehr formales Recht"⁷⁾, außerdem sei es "widersinnig, einerseits Strafrechtslücken in Kauf zu nehmen und ein Analogieverbot zu postulieren, andererseits

-
- 1) Dagegen z. B. Dreher, Anm. 1 D b/§ 2; Schwinge, S. 51; Gmür, S. 68; Hafer, S. 136. Grabherr (S. 39) betont - nicht zu Unrecht - den fortgeltenden Einfluß des positivistischen Zeitalters auf das heutige Strafrecht, wenngleich er statt vom "strikten Wortlaut" nur mehr vom "Wortlaut" als Auslegungsgrenze spricht (passim).
 - 2) Heck, S. 33; ihm folgend Schwinge, S. 48; Dahm, 3. Aufl. S. 42.
 - 3) Heck, S. 47; Engisch, Einführung, S. 149; Larenz, Methodenlehre, 2. Aufl., S. 321, und ähnlich in NJW 1965, S. 5; Stree, JuS 1961, S. 51; Westenhoff, S. 66; Wackernagel, S. 82; Wiedemeyer, S. 75; Canaris, S. 23; Schönke-Schröder, Rn. 45/§ 2; vgl. BGHSt 3, 300 (303); Bindokat, S. 542; Grünwald, ZStW 70, S. 417, 422; nicht ganz konsequent Enneccerus-Nipperdey, AT Bd. 1, S. 335 f., aber zutreffend in Anm. 4 (S. 336).
 - 4) Baumann, S. 395; Hildebrandt, S. 84; ähnlich auch Teichmann, Gesetzesumgehung, S. 39, der von "gewöhnlichem Wortlaut" spricht, und Danckert, S. 113, 133.
 - 5) Hildebrandt, S. 80.
 - 6) ders., S. 70.
 - 7) a.a.O.

aber bemüht zu sein, diese Lücken durch überdehnte Wortauslegung wieder zu schließen"¹⁾. Der Gefahr der Überdehnung des Auslegungsspielraums, des Herumdeuteln²⁾ am Wortlaut des Strafgesetzbuches, wird freilich von der Praxis³⁾ nicht immer begegnet. Die "Besinnung auf die allgemein verständliche natürliche Wortbedeutung"⁴⁾ würde in der Tat in vielen Fällen der Ausuferungstendenz Einhalt gebieten, wenn nicht die "äußerste Grenze der natürlichen Wortbedeutung", sondern die "allgemeinverständliche natürliche Wortbedeutung"⁵⁾ entscheidendes Auslegungskriterium wäre. Trotz dieser Festlegung auf die Allgemeinverständlichkeit wird die ohnehin äußerst zweifelhafte Brauchbarkeit⁶⁾ dieses Grenzkriteriums (natürlicher Wortsinn) noch dadurch relativiert, daß innerhalb der vom natürlichen Wortsinn und Sprachgebrauch ausgehenden Sprachschranken auch die "gesamten juristischen Auslegungsregeln" einschließlich der juristischen Begriffsapparatur" und des "juristischen Wortsinns" Berücksichtigung finden⁷⁾. Der h. M. halten die Befürworter des sog.

1) Baumann, S. 394.

2) ders., S. 395.

3) Vgl. die Beispiele bei Baumann, a.a.O., zum Gewalt- und Waffenbegriff (§§ 177, 249 StGB einerseits, §§ 223a, 250 I 1 StGB andererseits).

4) Baumann, S. 396.

5) ders., S. 395.

6) Gegen die Brauchbarkeit des "nächstliegenden Wortlauts" in der Praxis Heck, S. 123; theoretisch kommt diesem Kriterium freilich die Funktion zu, extensive und restriktive Auslegung voneinander abzugrenzen (vgl. oben S.36f).

7) Hildebrandt, S. 84; gegen den "Vorrang der grammatikalischen Methode" ausdrücklich Baumann, S. 396.

"natürlichen Wortsinns" entgegen, daß "nicht jede philologisch gerade noch haltbare Wortbedeutung" beachtlich sein könne, da sonst der Wortlaut des StGB zur "magna charta für Philologen"¹⁾ werde. Die Argumente gegen diesen engen Auslegungsbegriff sind vielgestaltig. Zunächst wird formal argumentiert, der Wortlaut könne nicht zugleich Ausgangspunkt und Grenze der Auslegung sein²⁾. Mit Recht betont man den provisorischen Charakter³⁾, der dem sog. "Wortsinn" anhaftet. Das vorläufige Ergebnis des vom "natürlichen Wortsinn" seinen Ausgang nehmenden Begriffsverständnisses ist "nicht der volle, reine Wortsinn, sondern ein kombinierter Wortsinn, der gewisse sprachlich mögliche Hypothesen nicht umfaßt, sondern von vornherein ausschaltet"⁴⁾. Dem "Wortsinn", "Wortlaut" als sprachlich bevorzugtem Bild, als gewöhnlichster Ausdrucksweise kommt also die negative Funktion zu, Hypothesen auszuschließen, während die Grenze der Auslegungshypothesen der mögliche Wortlaut⁵⁾ ist. Der reine Wortsinn kommt in der Praxis nicht vor⁶⁾, er kann lediglich bei theoretischer Betrachtung isolierter Wörter (etwa beim

1) Baumann, a.a.O.; gegen philologische Auslegungsmethoden auch die Kritik von Germann, SchwZStr 55 S. 134 (146), die sich zwar auch gegen die h. M. richtet, jedoch nicht mit der gleichen Überzeugungskraft.

2) Sax, Analogieverbot, S. 80; nach ganz überwiegender Ansicht nimmt die Auslegung ihren Ausgangspunkt im Wortlaut, in der grammatikalischen Interpretation: vgl. etwa Canaris, S. 15; Danckert, S. 65; Zuleeg, EuR 1969, S. 99, 108; Bierth, S. 50; Stree, JuS 1961, S. 50 (51).

3) Heck, S. 32 f.

4) ders., S. 33.

5) Heck, a.a.O.; Schwinge, a.a.O., und die h. M. nehmen hier ihren Ausgang; Sax, a.a.O., S. 82, hält diesen Satz für eine Selbstverständlichkeit ohne eigene Kraft.

6) Heck, S. 48.

Erlernen von Vokabeln¹⁾) auftreten. Möglicher und nächstliegender Wortsinn verhalten sich zueinander wie zwei ineinander liegende (konzentrische) Kreise²⁾. Der innere Kreis (nächstliegender, natürlicher Wortsinn) erweist sich oft als unbrauchbar (zu eng), der äußere als zu unbestimmt³⁾. Verdeutlichen läßt sich diese Problematik durch eine auch außerhalb des juristischen Schrifttums⁴⁾ gebräuchliche Zerlegung eines jeden Begriffs in einen "Begriffskern" und einen "Begriffshof"⁵⁾, in einen Vorstellungskern und -hof⁶⁾, in einen Kern- und Randbereich⁷⁾, in ein Zentrum und eine Peripherie usw. Die Kritik, die gegen das vor allem in der Lehre vom unbestimmten Rechtsbegriff häufig verwendete Bild vom Begriffskern und -hof vereinzelt⁸⁾ vorgebracht wurde, richtete sich weniger gegen den festen Begriffskern als vielmehr gegen den diffusen, unbestimmten Begriffshof, bezeichnete aber das Gan-

1) ders., S. 45; ausdrücklich gegen eine isolierte Betrachtungsweise, Zimmermann, NJW 1956, S. 1262.

2) Heck, S. 47.

3) ders., S. 123.

4) Vgl. dazu Müller-Tochtermann, S. 1239.

5) z. B. Seel, passim; Jesch, AöR 82, S. 163, und JZ 1963, S. 245; Nastelski, S. 545; Tiedemann, Tatbestandsfunktionen, S. 186, 212; Wolff, Verwaltungsrecht I, S. 180; Engisch, a.a.O., S. 108; Wiedemeyer, S. 159, u. a.

6) Heck, S. 46.

7) Larenz, JZ 1962, S. 105; Nastelski, a.a.O.; ähnlich Jesch, AöR 82, S. 173, Fn. 39, oder Canaris, S. 22, der von Bedeutungskern und -hof spricht.

8) Auf eine Glosse in NJW 1959, S. 711, wo von "Begriffshinterhöfen" die Rede ist, nimmt Czermak, S. 1906, Bezug.

ze als eine "unfruchtbare Begriffsspielerei"¹⁾. Dieser Auffassung, welche die weitgehend anerkannte Existenz von unbestimmten Rechtsbegriffen in Frage stellt²⁾ und sich folgerichtig gegen ein Ausmünden des Begriffes in einen "mehrdeutbaren Begriffshof"³⁾ wendet, liegt eine zu optimistische, unrealistische und die "Reinheit und Klarheit unserer Rechtssprache"⁴⁾ verabsolutierende Konzeption zugrunde. Man wird die genannten Bilder, soweit sie zur Verdeutlichung der Begriffsstruktur⁵⁾ geboten erscheinen, demnach bedenkenlos verwenden dürfen. Da der Begriffshof unscharfe Ränder hat, die Spracherfahrung hier keine eindeutigen Ergebnisse mehr liefert⁶⁾, wird man letztlich die Unmöglichkeit einer exakten Bestimmung des Wortsinnes⁷⁾ zugeben müssen. Allerdings trifft diese Erkenntnis die Theorie vom natürlichen Wortsinn als Auslegungsgrenze nicht minder. Wichtig erscheint auch der Hinweis darauf, daß der mögliche Wortsinn "nicht die weiteste aller vertretenen Begriffsbe-

1) Czermak, a.a.O.

2) Ders. sowie Ernst Wolf, NJW 1961, S. 9; Glosse, a.a.O., bezeichnen sie als *contradictio in adjecto*.

3) Glosse, a.a.O., gegen OVG Lüneburg, DVBl 1958, S. 837.

4) Glosse, a.a.O.

5) Hinweis hierauf bei Müller-Tochtermann, a.a.O., und Jesch, AöR 82, S. 177.

6) Vgl. Müller-Tochtermann, a.a.O.

7) Wiedemeyer, S. 162.

stimmungen, sondern ... aller vertretbaren"¹⁾ deckt. Wegen seiner erheblichen "Schwankungsbreite"²⁾ ist weder der Wortlaut eine feste Größe, noch kann es der normale Sprachgebrauch - auf Dauer gesehen - sein³⁾. Selbst der zu einem bestimmten Zeitpunkt gewöhnliche Sprachgebrauch ist als feste Größe⁴⁾ kaum zu ermitteln und daher als Maßstab für die eine enge oder weite Auslegung gebietende "Abweichung vom erwarteten Ergebnis"⁵⁾ praktisch nur bedingt tauglich. Die Hauptschwierigkeit, die allgemeinverständliche natürliche Wortbedeutung nach außen hin zu begrenzen, liegt jedoch in der Frage, wer diese Grenzlinie ziehen soll. Erklärt man die Ansicht der Gesamtheit der Rechtsunterworfenen für maßgeblich⁶⁾, so bleibt die weitere Frage offen, "ob unter Gesamtheit etwa die Mehrheit oder sogar sämtliche Rechtsunterworfenen zu verstehen sind"⁷⁾, insbesondere wie die Meinung der Allgemeinheit festzustellen ist. Schließlich ist die Überbetonung der verfassungsrechtlich niedergelegten Sicherheitgarantie in diesem Zusammenhang zu vermerken. Ebenso wie man die Sicherheitgarantie des Wortlauts aus Art. 103 II GG entnehmen zu kön-

1) Wiedemeyer, S. 165; im Beispiel genügt also nicht die bloße Behauptung des Subventionsempfängers, es handle sich um "Rohwurst".

2) Canaris, S. 22; auf das "Spektrum an Möglichkeiten" weist auch Danckert, S. 133, hin, obwohl er an anderer Stelle (S. 102) die Ungeeignetheit des möglichen Wortsinns als Abgrenzungskriterium betont.

3) Danckert, S. 77.

4) So aber Danckert, S. 76; es muß klargestellt werden, daß es sich nur um eine für den jeweiligen Interpreten fest erscheinende Größe handelt.

5) Danckert, a.a.O.

6) Baumann, S. 394.

7) Danckert, S. 105.

nen glaubt, werden auch andere Auffassungen vertreten, die z. B. den möglichen Wortsinn oder sogar Sinn und Zweck einer Norm als äußerste Grenze der Auslegung für vereinbar mit der Tatbestandsgarantie halten. Natürlich ist das durch Auslegung zu gewinnende Ergebnis am Maßstab des Art. 103 II GG zu messen; aber angesichts der Tatsache, daß Methoden, formale Struktur und Grenzen der Auslegung i. e. S.¹⁾ in allen Rechtsgebieten gleich sind²⁾, kann die aus Art. 103 II GG hergeleitete Tatbestandsgarantie nur als eine zusätzliche Ausformung des in der gesamten Rechtsordnung geltenden Bedürfnisses nach Rechtssicherheit gesehen werden. Die konstitutive Bedeutung des verfassungsrechtlichen Grundsatzes liegt in der erst später zu untersuchenden Frage, ob die für alle Rechtsgebiete gleich zu bestimmende Grenze der Auslegung i. e. S. im Strafrecht überschritten werden darf. Freilich könnte man eine andere Auffassung vertreten und eine extensive Auslegung im Strafrecht als unzulässig ansehen³⁾, doch tun dies heute nicht einmal mehr die Vertreter jener engen Auffassung, welche die natürliche Wortbedeutung für die äußerste Grenze der Auslegung halten - inkonsequenterweise, wenn man den natürlichen Sprachgebrauch zum

1) Über auch außertatbestandliche Analogie umfassende "Auslegung i. w. S." vgl. unten S. 52.

2) Vgl. Friedrich, NJW 1957, S. 853; Jost, S. 361; Lemmel, S. 70; Sax, a.a.O., S. 41. Wenn z. B. von unterschiedlicher Akzentuierung in den einzelnen Rechtsgebieten gesprochen wird, so von jenen, die auf das Problem des Analogieverbots bei der Auslegung zu sprechen kommen, also Auslegung i. w. S. verstehen (so z. B. Heller, S. 142; Germann, Rechtsfindung, S. 153); anders aber z. B. auch Stree, JuS 1961, S. 51; Zuleeg, EuR 1969, S. 97.

3) Vgl. dazu de Asúa, S. 184, und die Darstellung bei Germann, SchwZStR 55, S. 154; Naucke, S. 183, schließt jede objektive Interpretation (extensive und restriktive) aus.

Anfangs- und Endpunkt der Auslegung macht; konsequenterweise nur dann, wenn die natürliche Wortbedeutung den behaupteten Spielraum für den Einfluß z. B. juristischer Regeln tatsächlich bietet. Dies erscheint aber nicht möglich, denn die Frage nach dem Bezugspunkt einer extensiven Auslegung wird nicht beantwortet, da etwas über den natürlichen Sprachgebrauch Hinausgehendes die angebliche Grenze der Auslegung bereits sprengen würde. Nur die Begrenzung durch den möglichen Wortsinn vermag - vom Bezugspunkt des natürlichen Sprachgebrauchs aus gesehen - den erforderlichen Auslegungsspielraum zu gewähren.

Die Frage ist aber, ob er ausreicht. Sowohl die herrschende Lehre in der Schweiz¹⁾ als auch eine verbreitete Meinung im deutschen Schrifttum²⁾ lehnen den Wortlaut bzw. den möglichen Wortsinn als äußerste Grenze der Gesetzesauslegung ab und halten Sinn und Zweck des betreffenden Gesetzes für die Auslegungsgrenze. Zum Teil wird zwar am Wortlaut als grundsätzlicher Auslegungsgrenze festgehalten, hiervon jedoch in bestimmten Ausnahmefällen³⁾

1) Germann, Rechtsfindung, S. 104; Jost, S. 358 ff.; Gmür, S. 61; Meier-Hayoz, insbes. S. 54, 61; Schweizer, S. 43; Mittermaier, S. 422; Waiblin-ger, S. 240 ff.; a. M. Grabherr, S. 44; Hafter, S. 135 f.

2) Sehr weitgehend Mennicken, S. 14, 103; Sax, S. 79; Heller, S. 137; Zimmermann, NJW 1955, S. 1088; Bierth, S. 10; Meyer-Ladewig, S. 262; Weinsheimer, S. 19; Vangerow, S. 558.

3) Bezogen auf das Steuerrecht nennt Spitaler, BB 1956, S. 7 (8). fünf Ausnahmen, sein Schüler Weinsheimer (S. 61) sogar acht; kritisch zu Spitalers Fallgruppen z. B. Heßdörfer, S. 93; für eine Auslegung gegen den eindeutigen Wortsinn im Steuerrecht ferner: von Wallis, Bühler-Festschr., S. 269; Friedrich, NJW 1952, S. 368; Theis, S. 749; Friedlaender, NJW 1956, S. 1301 (weniger

trotz eines an sich eindeutigen Wortlauts abgewichen. Solche Ausnahmen werden nicht nur bei Redaktionsversehen¹⁾ und Formulierungsfehlern sowie Publikationsmängeln²⁾, sondern auch dann gemacht, wenn sich Anschauungs- und Gedankenfehler³⁾ in das Gesetz eingeschlichen haben. Ein richtiger Ansatz scheint in dem Gedanken zu stecken, daß sich die Korrektur von Redaktions- oder gar Publikationsfehlern nicht als Auslegungsfrage, sondern als "Frage nach dem richtigen Wortlaut selbst"⁴⁾ darstellt. Insofern liegt also nicht eigentlich eine Ausnahme des Grundsatzes vor, daß die Auslegung am möglichen Wortsinn endet. Dieser ist lediglich die "Grenze der Auslegung für den fehlerfreien...Gesetzestext"⁵⁾. Fehler im Gesetzgebungsverfahren sind daher zu berichtigen. Beschränkt man die Korrektur des Gesetzestextes auf wenige Ausnahmen besonders eklatanter formaler Fehler, so wird der Grundsatz vom möglichen Wortsinn als äußerster Auslegungsgrenze nicht in seinem Wesensgehalt berührt; ein näheres Eingehen auf die Problematik der sog. "berichtigenden Auslegung" kann daher in diesem Zusammenhang unterbleiben. Dagegen sind diejenigen Auf-

1) Hier wohl h. M. (neben Zimmermann, a.a.O., und den unter Fn. 3 (S. 48) Genannten z. B. Mennicken, S. 14; Heck, S. 117, 141; Sax, a.a.O., S. 84; Stöckel, S. 85; Enneccerus-Nipperdey, AT, 1. Hbbd., S. 336; a. M. Danckert, S. 125 f., 131.

2) Dazu Brütt, S. 46, der sie als Druck- oder Schreibfehler definiert, die sich erst "nach der Sanktion durch das souveräne Staatsorgan in den Text eingeschlichen haben"; vgl. Danckert, S. 131.

3) Zimmermann, a.a.O., sowie in NJW 1952, S. 959.

4) Teichmann, Gesetzesumgehung, S. 38.

5) Teichmann, a.a.O., S. 39.

fassungen, welche Sinn und Zweck des Gesetzes als äußerste Grenze der Auslegung betrachten, ausführlich zu behandeln. Wäre eine Auslegung über den möglichen Wortsinn hinaus solange möglich, wie das erstrebte Ergebnis vom Sinn und Zweck des betreffenden Gesetzes gedeckt wird, so würde sich die Frage der Umgehung von Gesetzen in der Tat erübrigen. Umgekehrt wird man alle diejenigen, welche der Umgehung i. e. S. eine eigenständige Bedeutung beimessen, also die Diskrepanz zwischen Wortlaut und ratio legis, nicht mit Hilfe der Auslegung zu lösen vermögen, unter die Vertreter der h. M. einzureihen haben, auch wenn sie ausdrücklich die Frage der Auslegungsgrenzen nicht erörtern. Den Kern der Gegenmeinung bildet, wie bereits angedeutet, die in der Schweiz herrschende Lehre, die sich an Art. 1 ZGB orientiert. Dieser hat folgenden Wortlaut:

"Das Gesetz findet auf alle Rechtsfragen Anwendung, für die es nach Wortlaut oder Auslegung eine Bestimmung enthält. Kann dem Gesetz keine Vorschrift entnommen werden, so soll der Richter nach Gewohnheitsrecht und, wo auch ein solches fehlt, nach der Regel entscheiden, die er als Gesetzgeber aufstellen würde."

Die Gegenüberstellung der Begriffe "Wortlaut" und "Auslegung" geht entweder von der zweifelhaften Prämisse aus, daß es Fälle reiner richterlicher Subsumtionstätigkeit gebe¹⁾, oder von der Rechtsfindung praeter legem als eigentlichem Auslegungsbereich. Da selbst ein sog. "eindeutiger Wortlaut"

1) Dagegen z. B. Seel, S. 34, und wohl Mennicken, S. 14; a. M. Hamann, Grundgesetz, S. 48.

schon Auslegungsergebnis¹⁾ ist, läßt sich die These von der Subsumtion als automatischer Gesetzesanwendung nicht halten. Auch schlichter Subsumtion geht in Wahrheit die Auslegung des Gesetzeswortlauts voraus²⁾. Die Existenz von "univoken"³⁾, eindeutigen Begriffen wird nur in ganz bestimmten Ausnahmefällen angenommen, nämlich bei Zahlen- und Maßangaben⁴⁾ sowie Individualbezeichnungen⁵⁾, während die übrigen deskriptiven Begriffe zumindest in ihrem "Begriffshof" z. T. erhebliche Unschärfen aufweisen⁶⁾. Erkennt man die positivistische Wurzel jenes zentralen Schweizer Rechtsanwendungsgrundsatzes, so darf man bei dem Versuch, den Positivismus zu überwinden, nicht die in Art. 1 ZGB zugelassene freie Rechtsfindung mit der Frage der Auslegungsgrenzen vermischen. Die Grenzverwischung ist aber der Hauptvorwurf, der an die Schweizer Lehre zu richten ist⁷⁾. Es wird z. B. behauptet, der Ausdruck "Auslegung" umfasse

-
- 1) Das wird gerade von den Anhängern des weiten Auslegungsbegriffs gegen dieses Kriterium als taugliche Auslegungsgrenze ins Feld geführt; so z. B. Waiblinger, S. 244; Sax, a.a.O., S. 52, Fn. 2; Gmür, S. 36.
 - 2) Sax, a.a.O., S. 53.
 - 3) Arthur Kaufmann, S. 4.
 - 4) Ebenda; Engisch, Einführung, S. 108; Heck, S. 47.
 - 5) Heck, a.a.O.
 - 6) Wiedemeyer, S. 169; Larenz, NJW 1965, S. 1; vgl. oben S. 44 f. und unten S. 85 f.
 - 7) Wiedemeyer, S. 32; Wie unklar Grenzziehung und Stellungnahmen der betreffenden Schweizer Autoren z. T. sind, ergibt sich am besten daraus, daß Hafter (S. 136: "... wird auch eine, evtl. über den nackten Wortlaut hinausführende Auslegung, die dem Sinn und Zweck des Gesetzes gerecht wird, gedeckt"), von Wiedemeyer, S. 33, als Vertreter der Schweizer h. L., von Meier-Hayoz, S. 53, und Danckert, S. 99, dagegen als Vertreter der Gegenmeinung eingestuft wird.

nicht nur die "gewöhnliche Auslegung", "die Auslegung im allgemeinen, sondern auch diese höhere, den Gesetzestext ergänzende Interpretation"¹⁾. Richtig ist der Ansatz, daß "einem verschiedener Deutung fähigen Wortlaut ... derjenige Sinn beigelegt (wird), welcher der ratio legis am nächsten kommt"²⁾. Widersprüchlich erscheint aber die weitere Folgerung, "teleologische Auslegung i. w. S." beschränke sich nicht nur darauf, "zwischen möglichen Auslegungen eines Rechtssatzes die zweckmäßigste zu bestimmen", sondern versuche "darüber hinaus auch dort Lösungen zu geben, wo dem Gesetzeswortlaut nur spärliche Anhaltspunkte zu entnehmen sind, wo aber eine erkennbare ratio legis den Weg zur Entscheidung des Konfliktfalles vorzeichnet"³⁾. Einerseits ist nämlich noch von - wenngleich spärlichen - Ansatzpunkten beim Wortlaut die Rede⁴⁾, andererseits wird klar gegen die Schweizer Mindermeinung mit der Aussage Stellung bezogen, daß "die teleologische Interpretation in den Grenzen möglicher Sinngehalte zu bleiben habe"⁵⁾. Meist wird aus dem zutreffenden Argument, Art. 1 ZGB wäre für die gewöhnliche Auslegung gar nicht nötig gewesen, der falsche Schluß gezogen, daß es sich bei der sog. "höheren Interpretation"⁶⁾, "Auslegung i. w. S."⁷⁾ oder "teleologischer Interpretation zweiter

1) Gmür, S. 38.

2) Meier-Hayoz, S. 56.

3) Ders., S. 51.

4) Bei Meier-Hayoz, a.a.O., und weitergehend bei Germann, SchwZStr 55, 134 (170).

5) Darstellung bei Meier-Hayoz, S. 53.

6) Gmür, a.a.O.; Meier-Hayoz, a.a.O.

7) Meier-Hayoz, S. 51.

Stufe"¹⁾ noch um Auslegung handelt. Man folgert daher, die Auslegung habe an sich keine Grenze, solange sie Sinn, Grund und Zweck eines Strafgesetzes anerkennt"²⁾. Daß darunter auch die über den Rahmen des möglichen Wortsinnes hinaus gezogene Analogie fällt³⁾, bedarf keiner weiteren Ausführungen. Eine gewisse Bedeutung für die Auslegung von Strafgesetzen hat Art. 1 SchwStGB, da nach dieser Vorschrift nur strafbar ist, wer eine Tat begeht, die das Gesetz ausdrücklich mit Strafe bedroht". Diese Formulierung spricht dafür⁴⁾, den "Ausdruck" der betreffenden Rechtsnorm nicht völlig preiszugeben, sondern Zweckmäßigkeitserwägungen "nur im Rahmen der Möglichkeiten, die der Text offen läßt"⁵⁾ zuzulassen. Verständlich erscheint noch, wenn man den "Gesetzeswortlaut als sehr unsichere, vielfach von Zufälligkeiten der Redaktionskunst abhängige und zudem lückenhafte Schranke erlaubter Gesetzesauslegung"⁶⁾, wie eine "unnötige Fessel"⁷⁾ abstreifen möchte. Allerdings wird man sich dann entgegenhalten lassen müssen, daß der Wortlaut mit seinem "sehr stark aleatori-

1) Ders., S. 51; immerhin wird durch die Verwendung dieser Bezeichnungen stillschweigend eine gewisse Grenze innerhalb der Rechtsfindung zugestanden.

2) Mittermaier, S. 422.

3) Ebenda; Waiblinger, S. 255, u. a.

4) Den gegenteiligen Schluß zieht z. B. Waiblinger, der aber den Fehler begeht, das Wort "ausdrücklich" in Art. 1 SchwStGB seinerseits wiederum unter Überschreitung der Grenze des möglichen Wortsinns zu "interpretieren" und synonym mit "deutlich" (S. 246) zu verwenden; zutreffend Grabherr, S. 45.

5) Grabherr, S. 61.

6) Waiblinger, S. 242 f.

7) Ders., S. 243.

schen Charakter"¹⁾ nicht etwa durch eine feste Größe in seiner Funktion als Auslegungsgrenze ersetzt werden kann. Ebenso wie dem Wortlaut die Eindeutigkeit fehlt²⁾, der Wortsinn dehnbar³⁾ und die "gegen grenzenlose Ausuferung des 'objektiven Gesetzessinnes'" errichtete "Bastion des 'möglichen Wortlauts'"⁴⁾ brüchig erscheint, ist nämlich auch der als Auslegungsgrenze in Betracht gezogene Sinn und Zweck des Gesetzes nicht eindeutig, sondern dehnbar, "zu wenig abgeklärt"⁵⁾. Man räumt dem vom Zufall abhängenden⁶⁾ Wortlaut nur sinnindizierende⁷⁾ Wirkung ein, hält ihn nur für das Mittel⁸⁾ zum (allein entscheidenden) Zweck, allenfalls für den "Stabilisierungsfaktor des Auslegungsprozesses"⁹⁾, spricht ihm aber die Eigenschaft einer "formal faßbaren und für den Auslegungsvorgang formal verwertbaren Kategorie"¹⁰⁾ ab. Leugnet

1) Ders. S. 240.

2) Vgl. Mennicken, S. 14, und oben S. 43 f. u. 50 f.

3) Meyer-Ladewig, S. 262.

4) Sax, a.a.O., S. 93.

5) Grabherr, S. 47; Grünwald, ZStW 76, S. 15, und Wiedemeyer, S. 63, halten die ratio legis für ein "methodisch fragwürdiges Instrument".

6) Zimmermann, NJW 1956, S. 1264;

7) Sax, a.a.O., S. 82 f., 87; Weinsheimer, S. 35; Zimmermann, a.a.O., S. 1263; Bierth, a.a.O.

8) Weinsheimer, S. 19; Zimmermann, a.a.O., S. 1262, und NJW 1955, S. 1088.

9) Mennicken, a.a.O.

10) Sax, a.a.O., S. 83.

man die Existenz einer über die Gesetzesauslegung hinausreichenden, an Sinn und Zweck des betreffenden Gesetzes orientierten Rechtsfindung (z. B. durch Analogie, Extension usw.) nicht¹⁾, so besteht keine Notwendigkeit, dem möglichen Wortsinn die Qualifikation eines theoretischen Grenzmals abzusprechen und ihm lediglich weg- und richtungsweisende²⁾ Funktion zuzubilligen. Obwohl größte praktische Schwierigkeiten bei der Grenzziehung zwischen Rechtsfindung intra und extra (praeter) legem nicht zu übersehen sind, sollte man das Erfordernis einer letztlich formalen³⁾ und damit objektiv vorhersehbaren Schranke erkennen⁴⁾. Dies gilt insbesondere für das Strafrecht, so der Grundsatz des Art. 103 II GG (nullum crimen sine lege) ohne einen gewissen Formalismus nicht einzuhalten⁵⁾ ist, da der Tatbestand und "nicht die dahinter stehenden Unwertvorstellungen"⁶⁾ den äußeren Rahmen der Strafbarkeit bestimmen. Ein solcher Rahmen⁷⁾ läßt sich wenigstens theoretisch durch den möglichen Wortsinn abstecken, während die ratio legis der Auslegung bzw. - jenseits ihrer Grenzen - der Rechtsfindung die Richtung weist. Daß die äußere Grenze der teleologischen Auslegung

1) Umschließt der weitgefaßte Auslegungsbegriff (z. B. der h. L. in der Schweiz) auch diese Mittel der Teleologie, so ist im Straf- oder sonstigen Eingriffsrecht entweder doch ein engerer Auslegungsbereich anzunehmen oder aber ein Analogieverbot zu leugnen. Dazu unten S. 69 ff.

2) So aber Germann, *SchwStR* 55, S. 143; dagegen Wiedemeyer, S. 58, 74 m. w. N.

3) Bindokat, S. 545.

4) Danckert, S. 64; Hildebrandt, S. 70; Stöckel, S. 85.

5) Bindokat, S. 545.

6) Ebenda S. 546 unter Bezugnahme auf Bindings Normentheorie (S. 542).

7) Grabherr (S. 54), der auch von "grammatikalischer Umgrenzung" spricht; ähnlich Danckert, S. 97. und sogar Meyer-Ladewig, S. 262 (Hohlraum

in der Praxis zumindest fließend ist, wird zwar von Vertretern beider gegensätzlicher Auffassungen häufig betont¹⁾, ist aber eine bei derart allgemein gehaltenen Grenzfragen kaum vermeidbare, auch in anderen Bereichen juristischer Grenzziehungsproblematik typische Erscheinung und macht den möglichen Wortsinn als Abgrenzungskriterium "nicht unbrauchbar"²⁾. Sowohl von der einen³⁾ als auch von der anderen Seite⁴⁾ wird die Rechtsprechung gern zur Stützung der jeweiligen Ansicht angeführt. Dabei dürften tendenziell die Entscheidungen in Strafsachen eher am Wortsinn orientiert sein als z. B. in den von der "wirtschaftlichen Betrachtungsweise" (§ 1 StAnpG) beherrschten steuerrechtlichen⁵⁾ Verfahren oder gar im Zivilrecht, wo die Grenzziehungsproblematik zwischen Auslegung und Analogie (unter dieser Gegenüberstellung wird das Problem zumeist erörtert) geringere Bedeutung hat⁶⁾. Allerdings sind die von der Rechtsprechung angewandten Auslegungsgrundsätze nicht nur von Rechtsgebiet zu Rechtsgebiet, sondern auch innerhalb eines solchen uneinheitlich. Die Vorwür-

1) Hamann, S. 48; vgl. Meyer-Ladewig, S. 262; Eick, S. 24; Gmür, S. 66; Mittermaier, S. 413, 422; Jost, S. 365; Heller, S. 137; Spies, S. 170; Groß, S. 37; Stöckel, a.a.O., Arthur Kaufmann, S. 3 m. w. N.; Schönke-Schröder, Rn. 45/§ 2.

2) Canaris, S. 23.

3) Für die h. M. sprechen z. B. RGZ 104, 171; 115, 414; BGHSt 8, S. 66 (70); BVerfGE 1, S. 299 (312); Nachweise der Judikatur des Schweizer Bundesgerichts bei Grabherr, S. 57.

4) Gegen die h. M. wird z. B. BStBl 1954, III, S. 302, angeführt; vgl. Bierth, S. 19, 45, 65.

5) Weinsheimer, S. 24, mißt dieser Vorschrift über das Steuerrecht hinaus Bedeutung bei; ebenso Vangerow, S. 559.

6) Wichtig ist hier vor allem das Analogieverbot des § 253 BGB.

fe der fehlenden dogmatischen und methodischen Durchdringung¹⁾ sowie des Methodensynkretismus²⁾ treffen sie daher zu Recht. Schließlich muß auch die bisweilen³⁾ ins Feld geführte entsprechende Anwendung des § 133 BGB bei der Gesetzesauslegung nicht notwendig zu dem Ergebnis führen, daß nicht im Rahmen des möglichen Wortsinns geblieben werden muß⁴⁾.

Beachtet man, daß nicht jedes gerade noch philologisch haltbare Ergebnis auch von dem möglichen Wortsinn gedeckt wird⁵⁾, kappt man also jedweden philologischen oder juristischen Spitzfindigkeiten die Spitze ab, so ist die extensive Auslegung als die eine Richtung der Rechtsfindung secundum legem jedenfalls theoretisch durch das Kriterium "möglicher Wortsinn" von der Rechtsfindung praeter legem abzugrenzen.

cc) Übertragung des Ergebnisses auf die Auslegungsgrenze nach innen

Zu prüfen bleibt aber noch, ob dieses Kriterium auch nach der anderen Richtung hin eine Grenze ziehen kann, m. a. W.: ob auch die restriktive Auslegung unter Beachtung der dargestellten Grundsätze letztlich im Wortlaut eine formale Grenze finden

1) Danckert, S. 136.

2) Mennicken, S. 7.

3) Z. B. von Hartz, S. 13.

4) Auch Weinsheimer, S. 20, leitet aus dem Gedanken des § 133 BGB nur her, daß nicht am buchstäblichen Sinn des Ausdrucks zu haften ist.

5) Vgl. Heller, S. 145.

kann. Die Andeutungs-¹⁾ und Ausdruckstheorien²⁾, welche auf den möglichen Wortsinn als Grenzmarkierung abstellen und dazu mehr oder weniger handliche Formeln anbieten, scheinen hier nicht zu passen: der Wortlaut bringt die ratio legis in diesen Fällen nicht nur zum Ausdruck, deutet sie an, sondern geht sogar noch darüber hinaus. Im Beispielsfall des Wurstexports hat sich die Frage bereits gestellt, ob der mögliche Wortsinn der restriktiven Interpretation eine irgendwie geartete formale Schranke setzt, welche verhindert, daß die vom Sinn und Zweck des Gesetzes gebotene Beschränkung des Begriffs Wurst auf zur menschlichen Ernährung geeignete Ware vorgenommen wird oder - wenn ein solches teleologisches Verfahren angewendet wird - ob es sich um Auslegung oder etwas anderes handelt.

Richtig ist die Auffassung, daß der Auslegung eine doppelte Grenze³⁾ gezogen wird: zum einen durch die ratio legis und zum anderen durch den möglichen Wortsinn. Im Einzelfall zieht dasjenige Kriterium die äußerste Grenze, welches weniger weit reicht. Ist der Wortlaut⁴⁾ zu weit gefaßt, so führt die Beachtung des enger liegenden Sinn- und Zweckbereichs zur restriktiven Auslegung der Norm. Reicht dagegen die ratio legis über den Wortlaut hinaus, so findet eine extensive Auslegung bis zur Grenze des möglichen Wortsinns Anwendung. Daß im

1) Vgl. die Darstellung bei Mennicken, S. 4; Englisch, Einführung, S. 82 f., u. a.

2) Vgl. dazu Heck, S. 121: Berücksichtigung der ratio legis, soweit sie im Wortlaut des Gesetzes einen Ausdruck gefunden hat.

3) Spies, S. 170.

4) Hier verstanden als "natürlicher Wortsinn".

zweiten Falle das Ergebnis wegen der Inkongruenz mit dem weiterreichenden Sinn und Zweck des Gesetzes unbefriedigend bleibt und in gewissen Fällen eine Umgehungsregelung erforderlich machen kann, ist leicht zu erkennen. Zu prüfen ist, ob der mögliche Wortsinn auch bei der restriktiven Auslegung eine Schranke dergestalt bilden kann, die trotz des weit gefaßten Wortlauts der daher auf jeden Fall einen Ansatzpunkt zur richtigen teleologischen Auslegung bieten könnte¹⁾, eine Art Mindestgarantie gegen Restriktionsmaßnahmen gibt.

Diese Tatbestandsgarantie nach innen läßt sich durch das oben bereits verwendete Bild von der Aufgliederung eines jeden Begriffes in einen (festen) Begriffskern und einen (diffusen) Begriffshof²⁾ usw. illustrieren. Im konkreten Falle kann zwar die Grenze der gebotenen Restriktion quer durch den Begriffshof laufen³⁾: dann handelt es sich um restriktive Auslegung. Eine im Wege der Rechtsfindung vorgenommene "Kernspaltung" erscheint dagegen als etwas von der restriktiven Interpretation qualitativ Verschiedenes. "Ein Hinausgehen über den weitest aufgefaßten Randbereich ist ... nur im Wege der Analogie, eine Einengung sogar des Kernbereichs dagegen nur im Wege einer 'teleologischen Reduktion' (abändernde Restriktion) möglich"⁴⁾.

1) Zur einseitigen Ausrichtung der "Andeutungstheorie" die Kritik oben S. 37 Fn. 2.

2) Vgl. oben S. 44 f.

3) Vgl. Danckert, S. 108.

4) Larenz, Methodenlehre, 2. Aufl., S. 328.

Daß nicht nur der mögliche äußere, sondern auch der innere Rand des Begriffshofs, der mit dem äußeren Rand des Begriffskerns identisch ist, eine für die Auslegung unüberwindbare Schranke darstellt, wird in der Tat in der Lehre vertreten¹⁾. Es wird allerdings auch die Meinung geäußert, daß schon die restriktive Interpretation "in Wahrheit keine Gesetzesauslegung mehr, sondern eine dem unzweideutigen Willen des Gesetzgebers widersprechende Beschränkung des Norminhalts"²⁾ sei. Danach werden "gewisse Lebenssachverhalte, die an sich zweifellos unter bestimmten Gesetzesvorschriften nicht nur dem Wortlaut, sondern auch dem Sinne nach fallen, ... dem Geltungsgebiet dieser Normen entzogen..."³⁾. Die Notwendigkeit solcher "Gebotsrestriktionen"⁴⁾ selbst bei den sorgfältigst gearbeiteten Gesetzen wird als Konsequenz des abstrakten Gesetzesstils⁵⁾ gesehen. "Das Induktionsverfahren, das bei der Bildung der mehr oder weniger generellen gesetzlichen Rechts-

1) Ob sich allerdings die h. M., wie Westerhoff, S. 66, behauptet, dazu bekennt, daß auch die einschränkende Auslegung ihre Grenze am möglichen Wortsinn findet, erscheint angesichts der Tatsache, daß diese Problematik bisher selten voll erkannt wurde, sehr zweifelhaft; vgl. aber neben Westerhoff, a.a.O., und Larenz, a.a.O., S. 321, 328, auch Dahm, 3. Aufl., S. 42; Engisch, a.a.O., S. 104, und Canaris, passim; abweichend Kruse, S. 71, der zwar zwischen "festem Begriffskern" und "diffusem Begriffshof" unterscheidet, letzteren aber bereits der "Rechtsfindung" (im Gegensatz zur "Auslegung" beim Begriffskern) zuordnet.

2) G. Boehmer, S. 185.

3) G. Boehmer, a.a.O.

4) Ders., a.a.O., vgl. auch Ramm, S. 354.

5) G. Boehmer, a.a.O.

begriffe notgedrungen verwandt wird, kann nur allzu leicht zu einer Überspannung der Verallgemeinerung, zu einer den eigentlichen Gesetzeszweck übersteigenden 'Gebotserweiterung' führen, die sich dann bei der Gesetzesanwendung als fehlerhaft erweist¹⁾. Diese Ansicht führt zwar treffend die Ursachen für die Notwendigkeit der Normbeschränkung an, verwischt aber die Grenzen zwischen restriktiver teleologischer Interpretation und weitergehender sog. teleologischer Restriktion²⁾ oder besser "teleologischer Reduktion"³⁾, da sie die Zuordnung zum Bereich der Auslegung bzw. der Gesetzesänderung für einen "Streit um Worte"⁴⁾ hält. Sieht man, wie es häufig geschieht, die Grenzproblematik als eine solche zwischen Auslegung und Analogie, so ist es konsequent, jene über die einschränkende Auslegung hinausgehende "abändernde Rechtsfindung"⁵⁾ als eine Art "Gegenanalogie"⁶⁾, eine Umkehrung der Analogie⁷⁾

1) G. Boehmer, a.a.O.

2) Larenz, NJW 1965, S. 5; G. Boehmer, a.a.O., spricht von "Gebotsrestriktion"; Enneccerus-Nipperdey, AT, 1. Hbbd., S. 344, 347; Westerhoff, S. 88, 205.

3) Canaris, passim; Larenz, a.a.O., und in Methodenlehre, a.a.O., S. 369 ff.; Arthur Kaufmann, S. 12; Engisch, a.a.O., S. 230, Fn. 181; Dahm, a.a.O.

4) G. Boehmer, S. 186; vgl. zur Unterscheidung auch Ramm, S. 355 (kritisch hierzu Engisch, Einführung, Fn. 112).

5) Larenz, Methodenlehre, 1. Aufl., S. 244; vgl. auch BGHZ 4, S. 153 (158): "abändernde Einschränkung"; Enneccerus-Nipperdey, a.a.O., S. 344 ff.

6) Dahm, 2. Aufl., S. 62; vgl. auch Canaris, S. 83, Fn. 90, und Larenz, NJW, a.a.O.

7) Dahm, a.a.O.

zu begreifen. "Wie das Gesetz mittelbar auf nicht ausdrücklich geregelte Fälle anwendbar ist, die den im Gesetz geregelten Fällen doch innerlich gleichen, so scheiden umgekehrt die Fälle aus, die dem im Gesetz gemeinten typischen Sachverhalt unähnlich sind, sich innerlich von ihm unterscheiden"¹⁾. Eine solche Konzeption liegt umso näher, je deutlicher man die Relativität²⁾ des Gegensatzpaares extensive-restriktive Auslegung erkennt, und zwar je nach dem gewählten Bezugsmaßstab³⁾. Sieht man die abändernde Rechtsfindung als eine "Fortsetzung der Auslegung auf einer andere Stufe"⁴⁾, also allenfalls als Auslegung in einem weiteren⁵⁾, die Heranziehung des Umgehungsgedankens nicht ausschließenden Sinne an, so wird man sowohl die Analogie praeter legem als auch die teleologische Reduktion als Wege der Rechtsfortbildung begreifen. Bei der letzteren wird "nicht die Geltung der Vorschrift auf den Kernbereich des Wortsinnes beschränkt, sondern es wird vielmehr aus dem Kernbereich selbst eine Gruppe von Fällen herausgenommen"⁶⁾. Man spricht in diesen Fällen von "Kernbe-

1) Dahm, a.a.O.

2) Heller, S. 136; vgl. auch Schönke-Schröder, Rn. 42/§ 2 m. w. N.; Engisch, a.a.O., S. 100.

3) Engisch, a.a.O., S. 100, hält deren vier für denkbar; oben, S. 36f., wurde der "übliche Sprachgebrauch" als Bezugskriterium gewählt.

4) Larenz, Methodenlehre, 1. Aufl., S. 244.

5) Mennicken, S. 101, bezeichnet das Auslegungsverfahren freilich als einen komplexen, nicht in sukzessive Teilakte zerlegbaren einheitlichen Vorgang der Rechtsfindung.

6) Canaris, S. 83, zum Beispiel des Minderjährigenschutzes bei § 128 HGB (Vertreter und Gesellschafter einer OHG); daselbst weitere Beispiele.

richtigung" im Gegensatz zur bloßen "Randberichtigung"¹⁾, von "Wortbeschränkung" im Gegensatz zur "Gebotsbeschränkung"²⁾, von teleologischer Reduktion im Gegensatz zur teleologischen Interpretation. Reduktion bedeutet, daß "die in ihrem Wortlaut zu weit gefaßte Norm ... auf den ihr nach der immanenten Teleologie des Gesetzes zukommenden Anwendungsbereich zurückgeführt"³⁾ wird. "Da das Gesetz scheinbar eine Regelung enthält, die Lücke also nicht 'offen' in Erscheinung tritt, handelt es sich in diesen Fällen⁴⁾ um sog. 'verdeckte Lücken'"⁵⁾. Bei den verdeckten Lücken erscheint prima facie eine Subsumtion möglich, doch ergibt eine "gründliche Auslegung der Norm" das Gegenteil⁶⁾. "Eine nach dem Kulturbewußtsein der Zeit auf den Fall offenbar nicht passende Bestimmung ist ebensogut wie gar keine Bestimmung"⁷⁾. Die gesetzliche Bestimmung kann z. B. deshalb zu weit formuliert sein, weil der Gesetzgeber vergessen hat, einen Vorbehalt, eine Ausnahme(norm) beizufügen⁸⁾, sei es auch nur in der Form eines ein-

1) Heck, S. 208.

2) Hildebrandt, S. 63; vgl. die Darstellung bei Canaris, a.a.O., Fn. 83.

3) Ders., S. 83, der die Definition von Larenz (a.a.O., S. 296) fortführt.

4) Hinweis auf weitere Beispiele bei Canaris, a.a.O., Fn. 87.

5) Ders., S. 83; vgl. Larenz, a.a.O., 2. Aufl., S. 369 ff.; auch W. G. Becker, S. 434, bezieht die Lückenproblematik auf "die Fälle, auf die die allgemeine Norm nicht paßt".

6) Meier-Hayoz, S. 62; nur ist das gewünschte genteilige Ergebnis mit den Mitteln der Auslegung i. e. S. eben gerade nicht zu erzielen.

7) Meier-Hayoz, S. 67.

8) Ders., S. 55.

schränkenden Attributs. Der Nachweis einer verdeckten Lücke kann also geführt werden, wenn gezeigt wird, "daß die ratio legis einer Norm auf einen bestimmten Ausnahmetatbestand nicht paßt"¹⁾. Während bei der Analogie die ratio legis auch auf einen vom möglichen Wortsinn nicht gedeckten Fall paßt, ist es bei der teleologischen Reduktion, dem "Gegenstück der Analogie"²⁾, genau umgekehrt: die ratio legis paßt nicht für einen vom Wortsinn an sich "zwingend"³⁾ umfaßten Ausnahmetatbestand. Teleologische Reduktion und restriktive Auslegung haben infolgedessen gemeinsam, daß sie Mittel der Rechtsfindung sind, welche zur Anwendung kommen, wenn der Wortlaut weiter gefaßt ist, als es Sinn und Zweck des Gesetzes decken. Sie unterscheiden sich dadurch, daß einmal der Begriffshof zu weit reicht (und daher restriktiv bis zur Grenzlinie des Begriffskerns ausgelegt werden muß) und das andere Mal der Begriffskern selbst eine zu weit gehende Auslegungsgarantie gewährt. Es läßt sich zusammenfassen, daß solche Fälle der notwendigen Berichtigung des Begriffskerns zumindest theoretisch existieren. Soweit die Umgehung darin zu sehen ist, daß man danach strebt, diese soeben beschriebene Garantie des Wortlauts, genauer: des Begriffskerns, auszunutzen und dennoch gegen die ratio legis zu handeln, wird sich im folgenden die Frage stellen, wie das Strafrecht diese Fälle angesichts der verfassungs-

1) Canaris, a.a.O.

2) Ders., Fn. 90; vgl. auch oben, S.61, Fn.6, sowie Westerhoff, S. 88, und Engisch, a.a.O., S. 230, Fn. 181.

3) Durch dieses Kriterium könnte man die sonst zutreffende Aussage von Canaris, a.a.O., ergänzen.

rechtlichen Schranken des Art. 103 II GG zu lösen vermag. Dabei ist im Auge zu behalten, daß der Charakter der begünstigenden Normen und somit auch die Methode der teleologischen Reduktion für das auf der Tatbestandsebene aus belastenden Rechtsnormen bestehende Strafrecht nur insoweit relevant wird, als die Frage der strafrechtlichen Bewehrung subventions-verwaltungsrechtlich vorgewürdigter Tatbestände in Betracht zu ziehen ist.

II. Verfassungsrechtliche Schranken der Umgehungsbekämpfung

1. Problemstellung

Nachdem sich die für die Bestrafung in Betracht kommenden Umgehungshandlungen als solche Sachverhaltsgestaltungen erwiesen haben, denen mit den Mitteln der Auslegung nicht wirksam begegnet werden kann, stellt sich die Frage, ob und inwieweit die in Art. 103 II GG verankerte Tatbestandsgarantie einer künftigen Erfassung dieser Tatbestände durch den Strafgesetzgeber im Wege steht. Ebenso wird bereits die verwaltungsrechtliche Sanktion der Umgehungshandlungen (z. B. in der Form der Subventionerschleichung), welche in der Anwendbarkeit der umgangenen Norm (mit der Konsequenz der Subventionsversagung oder -rückforderung im Beispiel) liegen könnte, an verfassungsrechtlichen Maßstäben zu messen sein. Während im Strafrecht die Tatbestandsgarantie unter den Stichworten "Analogieverbot" und "Tatbestandsbestimmtheit" zu erörtern sein wird, wird an späterer Stelle¹⁾ die allgemein öffentlich-rechtliche Problematik der Rechtssicherheit unter den zusätzlichen Kriterien "Gesetzmäßigkeit der Verwaltung" und "Gesetzesvorbehalt" noch einmal aufgegriffen.

1) Unten S. 262.

2. Analogieverbot und Verbot der teleologischen Reduktion im Strafrecht

a) Wesensgleichheit beider Methoden

Häufig wird gegen die Zulässigkeit von Umgehungs-
sanktionen im Strafrecht das dort geltende¹⁾ Ana-
logieverbot als Teilaspekt²⁾ des Bestimmtheits-
grundsatzes ins Feld geführt³⁾. Die Ausdehnung
des Straftatbestandes (z. B. Betrug oder Steuer-
hinterziehung) über seinen Anwendungsbereich,
d.h. über seine Tatbestandsgrenzen hinaus, würde
im Ergebnis die Methode der Analogie erforderlich
machen⁴⁾. Stellt eine Sachverhaltsgestaltung zu-
gleich einen Verstoß gegen den Zweckgedanken ei-
nes Strafgesetzes und auch die Vereitelung des
Zwecks der erschlichenen verwaltungsrechtlichen
Norm (z. B. Subventionsnorm) dar, ohne daß in
beiden Ebenen (Verwaltungs- und Strafrecht) das
gewünschte, (an der ratio legis orientierte) Er-
gebnis mit den Mitteln der Auslegung dieser Nor-
men erzielt werden kann, so stellt sich die Frage
nach der Möglichkeit von Analogschlüssen in dop-
pelter Hinsicht: stellt sich nämlich die Umgehung
der Strafnorm (z. B. Betrug) zugleich als Umgehung
einer Norm auf der Ebene des dem Strafrecht vorge-
lagerten besonderen Verwaltungsrechts (z. B. Sub-
ventionsnorm) dar, so bestehen zwei Lösungsmöglich-
keiten jeweils durch Analogschluß. Entweder wird die

1) Str., s. unten S. 69 f.

2) Leistner, S. 79.

3) Vgl. statt vieler Stöckel, S. 142 ff., und
auch die Tagungsberichte (Hrsg. BMJ), S. 102.

4) Tiedemann, Tatbestandsfunktionen, S. 58;
Stöckel, S. 87 ff.; Teichmann, WRP 1966, S.
93, 95; vgl. auch Tipke-Kruse, Rn. 1/§ 6
StAnpG.

umgangene Strafnorm analog angewendet, oder aber es kommt bereits auf der (subventions-) verwaltungsrechtlichen Ebene zu einer analogen Anwendung der umgangenen ungünstigen verwaltungsrechtlichen Norm¹⁾, so daß die Strafnorm direkt anwendbar ist. Zur Klarstellung: die Lösung der Umgehungsproblematik könnte bei der geschilderten Konstellation alternativ - nicht etwa kumulativ - durch zwei verschiedene Analogien erfolgen. Die analoge Anwendung des umgangenen und die teleologische Reduktion des korrelierenden erschlichenen Verwaltungsrechtssatzes sind gleichwertige Methoden der Umgehungsbekämpfung. Da bereits auf die Gleichartigkeit von Analogie und teleologischer Reduktion (vgl. nur die Bezeichnung "Gegenanalogie") hingewiesen wurde²⁾, kann nun davon ausgegangen werden, daß etwaige Schritte der Umgehungs- bekämpfung bei belastenden und auch bei begünstigenden Normen sich gleichermaßen am Analogieverbot zu messen haben. In der Tat wird auch die Schlußfolgerung gezogen, daß es im Strafrecht nicht nur ein Analogieverbot, sondern auch ein Verbot teleologischer "Reduktion in malam partem"³⁾ d. h. zugunsten des Angeklagten, gibt. "Für den Angeklagten ergeben sich dieselben Gefahren, wenn z. B. eine Privilegierung durch die Hinzufügung eines ungeschriebenen Ausnahmetatbestands einge-

1) Auch wenn sie sich auf der Rechtsfolgesseite als Gleichstellung im Wege einer Fiktion darstellt, wie z. B. in § 6 StAnpG; dazu unten S. 217.

2) Oben S. 61.

3) Canaris, S. 193; vgl. ders., S. 180, 203, 154, Fn. 44, u. a.; auf S. 189, 193 weist er darauf hin, daß dieses Problem in der Literatur nicht erörtert wurde.

schränkt wird, wie wenn eine Qualifizierung im Wege der Analogie ausgedehnt wird¹⁾. Die Problemgleichheit bei teleologischer Reduktion und Analogie wird auch dann nicht in Frage gestellt, wenn man der ersteren wegen des "klarerer Normbefehls bei ausdrücklicher Gesetzesbestimmung"²⁾ noch größere Bedenken entgegenbringt als der "normalen" Analogie, da ja der Gesetzgeber diejenigen Sachverhalte, welche unter den Tatbestand einer von ihm gesetzten Norm fallen, in der Regel besser bedacht haben wird als die überhaupt nicht geregelten Fälle. Allerdings ist eine Gleichsetzung beider Konstellationen "nur in Ausnahmefällen, bei sog. beredetem Schweigen des Gesetzes"³⁾ möglich. Wegen der Wesensgleichheit von Reduktions- bzw. Restriktionsverbot und Analogieverbot ist es unschädlich, bei der Erörterung der verfassungsrechtlichen Problematik diejenigen Auffassungen zu berücksichtigen, welche an sich nur zum Analogieverbot Stellung beziehen, und auch den Terminus "Analogie(verbot)" zu verwenden.

b) Existenz des Analogieverbots (Unterscheidung von Analogie intra und praeter legem)

Zunächst ist zu untersuchen, ob die Ansicht der Rechtsprechung und ganz überwiegenden Lehre⁴⁾ zu-

1) Canaris, S. 193, bezeichnet zum Beispiel den Fall der Ablehnung des Privilegierungstatbestands § 217 StGB als teleologische Reduktion, wenn die Mutter schon lange vor der Geburt die Kindestötung geplant hatte.

2) Westerhoff, S. 89.

3) Wie Fn. 2; Larenz, Methodenlehre, 2. Aufl., S. 370, nennt die Voraussetzung, daß nicht ein "Einzelfall", sondern "eine ganze Fallgruppe von der ratio legis nicht erfaßt wird".

4) Bindokat, S. 545 f.; BMJ (Hrsg.), Tagungsberichte, S. 102; Bruns, S. 151; Canaris, a.a.O.,

trifft, daß es überhaupt ein (strafrechtliches) Analogieverbot gibt. Die bloße Berufung auf Art. 103 II GG oder den gleichlautenden § 2 StGB als *sedes materiae* des strafrechtlichen Analogieverbots kann die umstrittene¹⁾ Frage nach seiner Existenz nicht beantworten, weil in diesen Vorschriften jedenfalls ausdrücklich nicht von einem Analogieverbot die Rede ist. Der in Art. 103 II GG enthaltene Grundsatz "nullum crimen sine lege" allein zwingt nicht notwendig zur Bejahung eines Analogieverbots. Die Gegner des Analogieverbots sehen in diesem Verfassungsgrundsatz nur das "Verbot" der freien richterlichen Rechtsfortbildung²⁾ im Strafrecht. Die Bedeutung des Analogieverbots hängt ab von der Möglichkeit, die Auslegung zu begrenzen³⁾. Die theoretische Möglich-

Engisch, Einführung, S. 149; Frankfurter Kommentar, Vbm. 5/§ 38 und Rn. 67/§ 38; Giacometti, S. 211; Grabherr, passim; Guradze, S. 113; Heinitz, S. 55; Herschel, S. 533 ff.; W. Jelinek, S. 151; Leistner, S. 79; Maunz-Dürig, Rn. 111/Art. 103; Maurach, AT, S. 111; H. Mayer, S. 261; Mezger-Blei, AT, S. 29; Möhring, S. 542; Ostermeyer, S. 1595; Schönke-Schröder, Rn. 8/§ 2; Stöckel, passim; Stree, Deliktsfolgen, S. 78, Fn. 258; Teichmann, a.a.O., S. 94; Tiedemann, BMJ-Gutachten, S. 717 f.; Weizel, S. 32; Westerhoff, S. 34; Wiedemeyer, S. 172; Woerner, S. 273, u. v. a. m.; vgl. aus der älteren Lit.: Brütt, S. 157; Köhler, S. 451; Ligeropoulos, S. 327; zum verwaltungsrechtlichen Analogieverbot unten S. 262 ff.

1) Gegen das Analogieverbot z. B. Sax, Analogieverbot, S. 152; Arthur Kaufmann, S. 41; Waiblinger, S. 256, 260; Hassemer, S. 165; Heller, passim; Sauer, S. 56 f.; Petzoldt, S. 100.

2) So Waiblinger, S. 260; vgl. Sax, a.a.O., S. 24; ähnlich auch Jescheck, AT, S. 106; vgl. Busch, S. 224.

3) Spies, S. 169.

keit der Auslegungsbegrenzung durch den möglichen Wortsinn, letztlich also durch das formale Element des Gesetzeswortlauts, wurde oben¹⁾ trotz der bestehenden praktischen Schwierigkeiten im Einzelfall grundsätzlich bejaht. Damit wurden die Weichen gestellt für das Verbot jeglicher die Grenzen der Gesetzesauslegung sprengenden richterlichen Rechtsfindung zuungunsten des Täters, gleichgültig, ob es sich nun um Analogie, teleologische Reduktion oder freie Rechtsfindung handelt. Die Bedenken gegen die Annahme eines Analogieverbots entspringen der Erkenntnis, daß die Analogie ein formales Schlußverfahren²⁾ und als solches ein unentbehrlicher Bestandteil jedweder juristischer Auslegungstätigkeit ist, infolgedessen schlechterdings verboten sein kann. Aus dem "ursprünglich analogen"³⁾ Charakter des Rechts, der "analogischen Struktur von Tatbestand und Auslegungsverfahren"⁴⁾ ist jedoch nicht zwingend abzuleiten, daß eine "Trennung in gleich und ähnlich durch den gesetzlichen Tatbestand"⁵⁾ nicht erfolgen dürfe. Vielmehr ist die Analogie innerhalb und außerhalb der Auslegung von Bedeutung.⁶⁾ Sieht man die Grenze der teleologischen Auslegung

1) S. 57.

2) Sax, a.a.O., S. 97, 105; vgl. Grabherr, S. 24, 27; Waiblinger, S. 254; Germann, SchwZStr 55, S. 153; Schweizer, S. 24; vgl. auch Jescheck, a.a.O., u. a.

3) Arthur Kaufmann, S. 15.

4) Hassemer, S. 160; vgl. Arthur Kaufmann, S. 29 f.; Wiedemeyer, S. 38, u. a.

5) Danckert, S. 46, Fn. 111.

6) Heller, S. 141.

im möglichen Wortsinn, so ist es konsequent, die über diese Schranke hinausführende Analogie als nur außerhalb der Tatbestandsgarantie vollziehbare Methode auszuschließen, während die Analogie, die sich innerhalb der tatbestandlichen Grenzen hält, grundsätzlich zuzulassen ist¹⁾. Die Zulässigkeit innertatbestandlicher Analogie wird auch damit begründet, es handele sich hierbei im Gegensatz zur Analogie praeter legem um ein vereinfachendes, nicht aber notwendiges Verfahren²⁾ der Rechtsfindung, um eine bloße "Verkürzung des Lösungswegs"³⁾. Die unterschiedliche Behandlung der Analogie intra bzw. praeter legem lasse sich demzufolge aus dem "Funktionsunterschied" zwischen Lösungswegverkürzung und Rechtsergänzung erklären⁴⁾. Richtig ist hieran zumindest, daß die Analogie intra legem keine tatbestandserweiternde Funktion hat und daß aus ihrer Zulässigkeit nicht auch die Zulässigkeit der Analogie praeter legem nur wegen der gleichen formalen Struktur zu schließen ist⁵⁾.

1) Wiedemeyer, S. 20; Danckert, S. 51; ob wirklich die h. M. (wie Wiedemeyer, S. 11, behauptet) auch innertatbestandliche Analogie für verboten hält, erscheint sehr zweifelhaft; die Tagungsberichte der Sachverständigenkommission scheinen Wiedemeyer freilich recht zu geben (S. 103).

2) Wiedemeyer, S. 12.

3) Ders., S. 14.

4) Ders., S. 30.

5) Ebenda (gegen Sax).

c) Konsequenzen für Straf- und Verwaltungsrecht

aa) für ausdrückliche positive Anordnungen
der Umgebungsbekämpfung

Vom Verbot der Analogie *praeter legem* gibt es allerdings ebenso Ausnahmen¹⁾ wie von der Zulässigkeit der Analogie *intra legem*. Während die außertatbestandliche Analogie zugunsten des Täters im Strafrecht erlaubt ist, werden andererseits diejenigen innertatbestandlichen Analogieschlüsse von Art. 103 II GG für unzulässig erklärt, welche infolge zu weit gefaßter, also unbestimmter Tatbestandsgestaltungen entstehen würden. Trotz der gleichen formallogischen Struktur sind demnach Auslegung und Analogie begrifflich zu trennen. Bei der Herleitung des Analogieverbots aus dem *nullum crimen-sine-lege*-Satz ist zu beachten, daß nicht jede Analogie verboten ist, sondern nur diejenige *praeter legem* und *in malam partem*, während die Einschränkung zu weit gehender innertatbestandlicher Analogieschlüsse unmittelbar durch den in Art. 103 II GG ebenfalls enthaltenen, an den Gesetzgeber adressierten allgemeinen Bestimmtheitsgrundsatz erfolgt²⁾. Obwohl auch hier im Grunde Analogieschlüsse ausgeschaltet werden, erfaßt man diese Fragen nicht durch das Analogieverbot, weil dieses - terminologisch unscharf - nur auf die Verhinderung außertatbestandlicher Analogien beschränkt wird. Die Ermächtigung des Richters im

1) Vgl. im einzelnen Schönke-Schröder, Rn. 17 ff./§ 2.

2) Vgl. Wiedemeyer, S. 89.

kernstrafrechtlichen Beispiel der §§ 315, 315 a StGB braucht daher nicht als Ausnahme oder Dispens vom Analogieverbot verstanden zu werden¹⁾, sondern kann vielmehr als Beispiel für die grundsätzliche Zulässigkeit innertatbestandlicher Analogschlüsse dienen, welche freilich hinsichtlich ihrer Tatbestandsbestimmtheit noch einer gesonderten Prüfung zu unterliegen haben²⁾. Für die gesetzliche Sanktionierung von Umgehungshandlungen bedeutet diese Erkenntnis, daß Umgehungssetze nicht anhand des Analogieverbots i. S. einer sprachlich verkürzten Umschreibung des Verbots der außertatbestandlichen Analogie, sondern anhand des Bestimmtheitsgrundsatzes allgemein auf ihre Verfassungsmäßigkeit zu überprüfen sind. "Der Richter konkretisiert ... nur das Umgehungsgesetz mit dem Mittel der Analogie zur umgangenen Norm; das ist ebensowenig ein Verstoß gegen das Analogieverbot wie der Gebrauch der Analogie als formales Mittel zur Interpretation eines beliebigen Tatbestandsmerkmals innerhalb des Gesetzesrahmens"³⁾. Ausdrücklich im Gesetz gegebene Anordnungen der Umgehungsstrafbarkeit⁴⁾ können infolgedessen nicht gegen das so verstandene Ana-

1) So aber Bockelmann, S. 453; ähnlich z. B. auch Stöckel, S. 143, der von der Analogiezulassung durch eine positive Norm ("Umgehungsstrafnorm") spricht.

2) Zur Problematik der §§ 315 f. StGB vgl. z. B. Wiedemeyer, S. 89; Isenbeck, S. 174; Bockelmann, a.a.O.; H. Schröder spricht von einer "Art antezipierter Analogie" (vgl. die Darstellung bei Seel, S. 59, Fn. 71).

3) Lemmel, S. 183, Fn. 9; vgl. auch Danckert, S. 22, und Wiedemeyer, S. 88; gegen Stöckel (S. 142) auch Tiedemann, Stöckel-Bespr., S. 1007 f.

4) Vgl. Tiedemann, Tatbestandsfunktionen, S. 58 mit Beispielen.

logieverbot verstoßen. Das Analogieverbot, das sich an den Richter oder sonstigen Rechtsanwender richtet, kann also niemals als solches den Gesetzgeber daran hindern, durch Gesetz Analogien anzuordnen¹⁾. Über die Verfassungsmäßigkeit der Umgehungsstrafgesetze ist wegen der offenen gelassenen Frage der Vereinbarkeit mit dem Bestimmtheitsgrundsatz allgemein damit noch kein abschließendes Urteil gefällt worden. Nicht ohne Veranlassung sehen die Gegner des Analogieverbots in den zu weit gefaßten, unbestimmten Strafvorschriften eine viel größere Gefahr für die Rechtssicherheit als in einer "leichten Lockerung der Fessel des Dogmas"²⁾ vom Analogieverbot.

bb) für ein allgemeines Institut der Gesetzesumgehung

Eine abstrakte Antwort auf die Frage nach der im Hinblick auf den Grundsatz "nullum crimen sine lege" verfassungsrechtlich zulässigen Bekämpfung der Gesetzesumgehung kann daher nur insoweit gegeben werden, als sich ein allgemeines Institut der Gesetzesumgehung im Strafrecht als die Ermöglichung der Tatbestandsüberschreitung und infolgedessen als ein verschleiertes Bekenntnis zu Sinn und Zweck als Auslegungsgrenze darstellen würde. Im materiellen Strafrecht³⁾ und in denjeni-

1) Anders die Tagungsberichte (BJM), a.a.O.

2) Waiblinger, S. 261, bei dessen Äußerung freilich unerwähnt bleibt, daß der Bestimmtheitsgrundsatz gerade in dem nullum-crimen-Dogma verankert ist; vgl. auch Welzel, S. 23; a. M. z. B. Seel, S. 128.

3) Stöckel, S. 106.

gen Bereichen des öffentlichen Rechts¹⁾, die ebenfalls vom Bestimmtheitsgrundsatz und seinem Teilbereich, dem sog. Analogieverbot (bzw. dem Verbot der teleologischen Reduktion) beherrscht werden, erscheint ein allgemeines Umgehungsinstitut jedenfalls insoweit ausgeschlossen, als nicht zur bloßen Zweckvereitelung noch weitere Kriterien hinzukommen. Die verwaltungsrechtliche Problematik eines allgemeinen Umgehungsgedankens wird noch eingehend zu erörtern sein²⁾; im Strafrecht bleiben die Bedenken selbst dann bestehen, wenn in den allgemeinen Teil des StGB eine ähnlich der Versuchsstrafbarkeit konzipierte Umgehungsstrafbarkeit durch eine ausdrückliche Vorschrift aufgenommen würde³⁾. Die Ansicht, das Analogieverbot gelte insoweit nicht, "als das Strafrecht nur an eine bereits verwaltungsrechtlich vorgewürdigte und insoweit durch Analogie gestaltete Rechtslage anknüpft"⁴⁾, setzt voraus, daß die Vorwürdigung des Sachverhalts auf verwaltungsrechtlicher Ebene ihrerseits nicht an einem Analogieverbot scheitert⁵⁾. Die Vorwürdigung durch analoge Anwendung

1) Tiedemann, BMJ-Gutachten, S. 718, zählt das Steuer-, Zoll- und Abschöpfungsrecht, Hensel, Steuerumgehung, S. 21, das Polizei- und Enteignungsrecht hinzu; vgl. unten S. 217, 262.

2) Unten S. 252 ff.

3) Vgl. zu diesem Gedanken Westerhoff, S. 180; zur Analogiezulässigkeit im AT des Strafrechts Maurach, AT, a.a.O.

4) Tiedemann, a.a.O. (S. 717); vgl. ders., Tatbestandsfunktionen, S. 60, und Schönke-Schröder, Rn. 19/§ 2.

5) Ausdrücklicher Hinweis bei Schönke-Schröder, a.a.O.

eines Verwaltungsrechtssatzes bzw. durch dessen teleologische Reduktion müßte entweder auf dem jeweiligen Sektor des Verwaltungsrechts (wenn nicht gar in diesem allgemein) zulässig sein oder doch wenigstens durch eine verfassungsrechtlich einwandfreie gesetzliche (Umgehungs-)Bestimmung ausdrücklich erfaßt werden¹⁾. Inwieweit sich diese positive Analogieanordnung durch einen allgemeinen Rechtsgedanken etwa nach dem Vorbild des § 6 StAnpG und einiger ähnlich konzipierter Umgehungsgesetze ersetzen läßt, wird an späterer Stelle noch gesondert geprüft werden müssen²⁾.

cc) für das Problem der Normambivalenz

Aus der Verweisung des Strafrechts auf die vorgelegerte Ebene des nicht vom Analogieverbot beherrschten Nicht-Strafrechts (zu dem das Verwaltungsrecht u. U. in gewissem Umfang gehören könnte), insbesondere aus der bloßen strafrechtlichen Bewehrung eines ganzen Komplexes primär außerstrafrechtlicher Normen wie etwa im Kartellrecht ergeben sich ganz spezielle Analogieprobleme mit drei verschiedenen Lösungsmöglichkeiten. Wenn z. B. im GWB oder im RabG³⁾ an denselben objektiven Tatbestand sowohl zivil- als auch strafrechtliche Sanktionen geknüpft werden, so könnte sich das Problem ergeben, ob die grundsätzliche Zulässigkeit der Analogie im Zivilrecht oder das Verbot

1) Zu denken ist z. B. an § 6 StAnpG für das vom Analogieverbot beherrschte Steuerrecht (dazu unten S. 212 ff.).

2) Unten S. 252 ff.

3) Gesetz über Preisnachlässe (Rabattgesetz) vom 25. 11. 1933 (RGBl. I, S. 1011).

der Analogie im Strafrecht die Entscheidung bei der Frage der Behandlung einer zwar wegen ihrer Bewehrung strafrechtlichen, aber andererseits wegen der auch ohne diese Bewehrung isoliert verständlichen und vollständigen zivilrechtlichen Norm trifft. Die drei Lösungen in der Frage des Vorrangs sind folgende:

1. Vorrang des Nicht-Strafrechts (Zivil- oder Verwaltungsrecht,
2. Vorrang des Strafrechts¹⁾
3. strikte Trennung der beiden Anwendungsgebiete einer solchen "ambivalenten Norm"²⁾.

Die Problematik der sog. Normambivalenz wird in der Literatur allerdings weniger unter dem Aspekt des Analogieverbots als unter dem Blickwinkel des Bestimmtheitsgrundsatzes allgemein³⁾ erörtert. Den zivilrechtlichen Verboten als eigenständigen Verhaltensvorschriften, wie etwa den §§ 1 - 10 RabG, stehen einmal zivilrechtliche (z. B. die §§ 134, 823 II BGB, 12 RabG) Rechtsfolgebestimmungen, zum anderen auch strafrechtliche Sanktionen (z. B. § 11 RabG) zur Seite⁴⁾. Nach der Normambivalenztheorie strahlen die zivilrechtlichen - oder ggf. auch (subventions-)verwaltungsrechtlichen - Normen in Verbindung mit anderen Normen "Fernwirkungen in verschiedene Rechtsschichten hinein", haben sie als ambivalente Normen mittelbar Geltung für

1) Möhring, S. 541 ff.; dagegen Leistner, S. 80; Herschel, S. 533 m. w. N.

2) Herschel, S. 534.

3) So z. B. Leistner, S. 79; vgl. auch Tiedemann, Tatbestandsfunktionen, S. 214, zur Ambivalenz allgemein.

4) Herschel, a.a.O.

mehr als ein Rechtsgebiet, "jedoch reflektiert von diesen Rechtsgebieten nichts auf sie zurück, was ihren Rechtscharakter umschaffen könnte"¹⁾. Dies hat zur Konsequenz, daß das strafrechtliche Analogieverbot nur insoweit wirksam ist, "als die Prinzipien des Rechtsstaates es verlangen; ansonsten ist der vom Gesetzgeber verfolgte Zweck durch Analogie selbst dort auszuschöpfen, wo auf das zusätzliche Druckmittel der Strafdrohung verzichtet werden muß"²⁾. Übertragen auf das (Subventions-) Verwaltungsrecht und die Umgehungsfrage bedeutet dies, daß einer Umgebungsbekämpfung durch analoge Anwendung (subventions-)verwaltungsrechtlicher Normen nichts im Wege steht, "wie sich Schranken auch unter hier eben nicht einschlägigen strafrechtlichen Aspekten nicht ergeben"³⁾. Allerdings kann bei konsequenter Befolgung dieser Ambivalenztheorie nur eine zivil- bzw. verwaltungsrechtliche, nicht aber eine strafrechtliche Umgehungssanktion verhängt werden⁴⁾. Den beiden von der Ambivalenztheorie zu unterscheidenden Lösungen ist dagegen gemeinsam, daß sie die primären Normen in Bezug auf das Analogieverbot einheitlich behandeln, gleichgültig, ob eine strafrechtliche Bewehrung im konkreten Falle in Betracht kommt oder nicht. Nach der Auffassung vom Vorrang des Strafrechts gilt das Analogieverbot "bei der Auslegung eines Gesetzes, dessen Normen fast durchweg gleichzeitig

1) Herschel, a.a.O.

2) Herschel, a.a.O.

3) Herschel, a.a.O.

4) So zu § 11 RabG: Herschel, a.a.O.

den Tatbestand einer Strafrechtsnorm erfüllen"¹⁾, auch im zweiten Falle. Mit dem einleuchtenden Argument, es könne "nicht dem Willen des Gesetzgebers entsprechen, denselben Gesetzestatbestand in zivilrechtlicher Hinsicht anders als in strafrechtlicher Beziehung zu regeln"²⁾, läßt sich freilich auch die Ansicht stützen³⁾, daß das ansonsten bestehende strafrechtliche Analogieverbot wegen der gebotenen einheitlichen Auslegung der sog. primären Norm hier eben nicht zum Zuge komme. So verfassungsfeindlich es auf den ersten Blick klingen mag: in solchen Fällen der strafrechtlichen Bewehrung einer außerstrafrechtlichen Norm durch eine bestimmte Blankett- oder Verweisungsnorm kann der Strafbarkeit ein äußerer Rahmen gesteckt werden, innerhalb desselben eine analoge Anwendung der nicht-strafrechtlichen Norm denkbar ist, weil sie sich unter strafrechtlicher Blickrichtung als zulässige Analogie intra legem (poenalem) darstellt und weil eine Analogie außerhalb des verwaltungsrechtlichen Tatbestandes eben mangels Rückwirkung (Rückstrahlung) des strafrechtlichen Analogieverbots jedenfalls nicht von diesem ausgeschlossen wird. Eine Art "mittelbares Analogieverbot" besteht also nicht.

Durch die strafrechtliche Bewehrung weit gefaßter außerstrafrechtlicher Normen wird also für den Bereich des Nebenstrafrechts nicht etwa eine wir-

1) Möhring, S. 541.

2) Möhring, a.a.O., Hervorhebung vom Verfasser.

3) Die von Möhring und Herschel, a.a.O., nicht einmal in Erwägung gezogen wird.

kungsvollere Strafmöglichkeit durch "Umgehung des Analogieverbots"¹⁾ geschaffen, sondern die Frage der verfassungsrechtlichen Zulässigkeit dieser Gesetzgebungsmethode ist an einem anderen Maßstab, dem Bestimmtheitsgrundsatz allgemein, zu messen²⁾. Die Frage ist nicht, ob die Strafnorm einen äußeren Rahmen für die analoge Anwendung verwaltungsrechtlicher Vorschriften geben kann, sondern ob sie es im konkreten Falle in hinreichend bestimmter Weise tut. An einzelnen Beispielen von Umgehungsstrafgesetzen wird noch verdeutlicht werden können, daß solche Analogieanordnungen jedenfalls nicht mit dem Verbot der außerstrafatbestandlichen Analogie in Widerspruch geraten. Die vereinzelte Betonung, daß es sich bei derartigen gesetzlichen Umgehungsanordnungen, wie z. B. in § 6 StAnpG, im Ergebnis³⁾ um Analogie handelt, stimmt mit der bereits hervorgehobenen Erkenntnis von der analogischen Grundstruktur des Rechts überein. In diesem Sinne bedeutet jede Neuschöpfung eines Rechtssatzes, sei es in Gestalt eines weiten generalklauselartigen Tatbestandes oder eines ganz eng gefaßten Spezialdelikts, eine Analogie zur bereits vorhanden Bezugsnorm. Die graduellen Unterschiede bei sol-

1) So aber Stöckel, S. 144; einschränkend Lemmel, S. 183, Fn. 9, der aber konzidiert, "daß die im Umgehungsgesetz enthaltene Ermächtigung" zur Bildung von Analogien zur umgangenen Norm "dem Geist des Analogieverbots widerspricht".

2) Stöckel, S. 142 f., stimmt dem zu "für die Fälle, in denen der Gesetzgeber die inhaltliche Ausfüllung des Umgebungsbegriffes selbst besorgt hat".

3) Vgl. die oben S.67 , Fn.4 , Genannten.

chen Anordnungen der Umgehungsbekämpfung und somit im Ergebnis der Analogie durch den Gesetzgeber sind nur auf ihre Vereinbarkeit mit dem Bestimmtheitsgrundsatz zu überprüfen. In diesem Zusammenhang sei bereits jetzt darauf hingewiesen, daß sogar der Extremfall einer im Strafgesetz selbst fehlenden ausdrücklichen Anordnung der Umgehungssanktion (z. B. der Gleichbehandlung von Tatbestandsverwirklichung und -umgehung, wie es z. B. in § 392 I AO n. F. i. V. m. § 6 StAnpG der Fall ist) nicht gegen das Analogieverbot verstößt.

3. Analogieverbot und Verbot der teleologischen Reduktion außerhalb des Strafrechts

Ergeben sich nach alledem für die strafrechtliche Bewehrung auch durch Analogieschlüsse vorgewürdiger verwaltungsrechtlicher Tatbestände keine Bedenken aus dem strafrechtlichen Analogieverbot, so könnte dennoch eine - andere - Quelle verbotener Analogie vorhanden sein: das Verwaltungsrecht selbst. Ebenso wie nämlich z. B. das Steuerrecht vom Grundsatz des Analogieverbots beherrscht wird¹⁾, könnte man wegen der gleichen "besonderen rechtsstaatlichen Empfindlichkeit"²⁾ auch in anderen Bereichen des öffentlichen Eingriffsrechts³⁾

1) Vgl. Hensel, Steuerumgehung, S. 21; vgl. zur Problematik Tiedemann, BMJ-Gutachten, S. 718, und DJT-Gutachten, S. C 54; Flume, Steuerwesen, S. 29, Fn. 53; Wackernagel, S. 87 ff.; Fuchs, S. 52; Kohlmann, S. 281 ff.; Thoma, Bühler-Festschrift, S. 237; Götz, Bekämpfung, S. 63; beschränkend auf die Fälle der Schaffung neuer Steuertatbestände z. B. Kruse, S. 71 m. w. N., und Spitaler, StbJb 1949, S. 298.

2) Hensel, a.a.O.

3) Hensel, a.a.O., zählt Straf-, Polizei- und Enteignungsrecht auf, ohne freilich ausdrücklich vom Analogieverbot zu sprechen; vgl. ders, Dogmatik, S. 273; Anschütz, S. 329 f.

oder gar im ganzen Verwaltungsrecht die Existenz eines Analogieverbots vertreten. Diese Problematik kann aber vorerst¹⁾ ungelöst bleiben, weil selbst im Falle eines auf diesen Rechtsgebieten existierenden Analogieverbots der oben entwickelte Grundsatz gilt: unproblematisch (unter dem Aspekt des Analogieverbots) sind jedenfalls diejenigen Fälle, in denen das Gesetz selbst die Analogie anordnet²⁾. Zusammenfassend läßt sich also sowohl für das Strafrecht als auch für etwaige sonstige Bereiche des öffentlichen Rechts, in denen aus rechtsstaatlichen Gründen ein Analogieverbot besteht, feststellen, daß die gesetzliche Anordnung von Umgehungssanktionen unter dem Gesichtspunkt des Analogieverbots nicht zu beanstanden ist.

4. Der Grundsatz der Tatbestandsbestimmtheit als Maßstab einer gesetzlichen Umgehungssanktion

- a) Zulässigkeit von normativen Tatbestandsmerkmalen und Generalklauseln: Ablehnung eines absoluten Bestimmtheitsgrundsatzes

Die Bekämpfung der Gesetzesumgehung mit dem Mittel der Umgehungs(straf)gesetze³⁾ wird nach den bisherigen Ergebnissen zwar nicht vom Analogieverbot, wohl aber von dem in Art. 103 II GG festgelegten

1) Siehe aber unten S. 262 ff.

2) Forsthoff, AT, S. 167.

3) Vgl. im einzelnen unten S. 196 ff.

Bestimmtheitsgrundsatz in Schranken gehalten oder gar ausgeschlossen. In der Tat wird die verfassungsrechtliche Zulässigkeit der Umgehungsstrafgesetze im Schrifttum nicht nur unter dem Aspekt des Analogieverbotes, sondern wegen der vermeintlichen Unvereinbarkeit mit dem Bestimmtheitssatz in Zweifel gezogen¹⁾. Bereits die Verwendung des Begriffes "umgehen" selbst deutet in diese Richtung, da es sich hierbei "um ein normatives Tatbestandsmerkmal höherer Ordnung, von generalklauselartiger Weite und Elastizität"²⁾ handelt, um einen regulativen Begriff³⁾, eine Generalklausel⁴⁾. Wegen der strukturellen Gleichartigkeit dieser Einstufungen⁵⁾ kann bei der Untersuchung der Frage nach der Bestimmtheit des Umgebungsbegriffes das gesamte einschlägige Schrifttum berücksichtigt werden, unabhängig von der jeweiligen Etikettierung der Problematik. Freilich empfiehlt es sich, die Unzulässigkeit strafrechtlicher Umgehungssanktionierungen in erster Linie vom Ansatz der Unzulässigkeit der Generalklausel als graduell⁶⁾ extremster Form unbestimmter Tatbe-

1) Z. B. von Lemmel, S. 43, 183.

2) Stöckel, S. 135.

3) Lemmel, S. 183, Fn. 9, unter Verwendung der Terminologie Henkels (Individualität, S. 26, bzw. Zumutbarkeit, S. 301, 304).

4) Tiedemann, Stöckel-Bespr., S. 1008.

5) Vgl. dazu besonders Lenckner, S. 250; Engisch, a.a.O., S. 121; Werner, S. 6 f., der aber einen formalen Unterschied zwischen (den Gesetzestatbestand erschöpfender) Generalklausel und (nur ein Tatbestandselement innerhalb einer Gesetzesnorm darstellenden) normativem Tatbestandsmerkmal betont; Tiedemann, Tatbestandsfunktionen, S. 95.

6) Lenckner, a.a.O.

standsgestaltung her zu entwickeln. Die These, daß die Generalklausel jedenfalls im Bereich der strafbegründenden Voraussetzungen "ihrem Wesen nach fehl am Platz"¹⁾ sei, daß sie in einem unaufhebbaren Widerspruch mit den rechtsstaatlichen Grundsätzen im Strafrecht stehe²⁾, stützt sich ebenso auf die fehlende tatbestandliche Bestimmtheit bzw. Bestimmbarkeit wie die Warnung vor der (übermäßigen) Verwendung sog. normativer Tatbestandsmerkmale. Diese sehr strenge, am Rechtsstaatsideal orientierte Auffassung³⁾, welche vom Gesetzgeber tendenziell die Verwendung bloß deskriptiver Tatbestandsmerkmale verlangt, unterschätzt die Abgrenzungsproblematik zwischen normativen und deskriptiven Tatbestandsmerkmalen⁴⁾ mit den vertretbar erscheinenden extremen Lösungen der völligen Negation einer der beiden Kategorien⁵⁾. Es ist kaum zu bestreiten, daß auch deskriptive Begriffe in einem unscharfen Randbereich (Begriffshof) unbestimmt⁶⁾

1) Class, S. 132.

2) Ders., S. 138; vgl. auch Engisch, a.a.O., S. 120; Naucke, S. 246.

3) Neben Class vor allem Hamann, a.a.O. (S. 47 f.), Drost, S. 1256.

4) Vgl. dazu besonders Seel, S. 7 ff.; Engisch, Mezger-Festschr., S. 127 ff. (142 ff.).

5) Für die alleinige Existenz normativer Begriffe Erik Wolf, Schuldlehre, S. 79, Fn. 7; zustimmend Mezger, Lb., S. 191; für nur deskriptive Begriffe Kunert, S. 93; Krüger, S. 603 f.; kritisch zur Unterscheidung dieser beiden Kategorien: Larenz, Methodenlehre, 2. Aufl., S. 209 Anm. 1, und Lemmel, S. 45 ff.

6) Engisch, a.a.O., S. 156, 142 f.; Lemmel, S. 48; Nastelski, S. 545; Heinitz, S. 57, u. a.

und umgekehrt normative Tatbestandsmerkmale verhältnismäßig scharf gefaßt sein können¹⁾. Wie bereits festgestellt wurde²⁾, sind die meisten Tatbestandsmerkmale "mehr oder minder unbestimmt, in ihren Grenzen und ihrem Umfang mit einem Unsicherheitskoeffizienten behaftet³⁾. Jener strengen Auffassung liegt zudem die methodologisch nicht mehr haltbare Prämisse zugrunde⁴⁾, daß sich die strafrichterliche Tätigkeit auf die bloße Subsumtion beschränke⁵⁾. In zunehmendem Maße läßt sich vielmehr eine genralklauselfreundliche Haltung des Gesetzgebers, auch des Strafgesetzgebers, beobachten⁶⁾. Diese Entwicklung wird von Lehre und Rechtsprechung durchaus nicht generell verurteilt, weil man erkannt hat, daß das moderne Strafrecht nicht auf normative Tatbestandsmerkmale verzichten kann und darf⁷⁾. Die Extremlösung, "Strafgesetze im Sinne einer deskriptiven 'Faktizität' bestimmt zu gestalten", würde nicht nur die "Ausmerzungen aller strafrechtlichen Wertbegriffe"⁸⁾ be-

1) Vgl. Kohlmann, S. 236.

2) Oben S. 45, 50 f.

3) Engisch, a.a.O., S. 142; vgl. auch Lemmel, S. 73; Stöckel, S. 139.

4) Zutreffend die Kritik von Groß, S. 116.

5) So aber Hamann, a.a.O., S. 48; Class, S. 136; Drost, S. 1255; Naucke, S. 189, spricht von "Kommentierungsverboten"; anders die h. M.: Schröder, S. 6 ff.; Müller-Dietz, S. 47; Sax, Grundsätze, S. 997 f.; weitgehend Meyer-Ladewig, S. 263; Seel, S. 34; Tiedemann, a.a.O., S. 185.

6) Tiedemann, a.a.O., S. 5, 183; Class, S. 124; Henkel, Individualität, S. 40; Woessner, S. 273.

7) Lemmel, S. 46; Sax, a.a.O., S. 1009; vgl. Heinitz, a.a.O.; Henkel, Zumutbarkeit, S. 302, u. a.

8) Zutreffend Sax, a.a.O., S. 1007; gegen Drost, u. a.

deuten, sie wäre wegen der unbestreitbaren Unbestimmtheit selbst deskriptiver Begriffe kein Allheilmittel zur Rettung der absoluten Gesetzesbestimmtheit¹⁾ im Strafrecht. Andererseits mag man eine "sensationelle"²⁾ Hinwendung der strafrechtlichen Tatbestandsbildung, die ihrer Struktur nach als generalklauselfeindlich gilt³⁾, zum anderen Extrem registrieren, wenn "der Gesetzgeber in einigen Fällen auch den Tatbestandskern der Unbestimmtheit wertausfüllungsbedürftiger Begriffe ausgeliefert hat, die den Charakterzug echter Generalklauseln, nämlich der offenen regulativen Funktion, tragen"⁴⁾. Wie die Entillusionierung, d. h. das Abstand-Nehmen von einer übertriebenen, absoluten Bestimmtheitserwartung⁵⁾ vor sich gehen soll, welche Versuche von Lehre und Praxis gemacht worden sind, zwischen verfassungsmäßiger Bestimmtheit und verfassungswidriger Unbestimmtheit abzugrenzen, und wie insbesondere die verschiedenen Lösungsansätze begründet und abgeleitet worden sind, kann im Rahmen dieser Arbeit nur in sehr beschränktem Umfang dargestellt werden.

Zunächst sei auf jene realistische Ansicht hingewiesen, welche den bloß graduellen Unterschieden zwischen bestimmten und unbestimmten Begriffen in-

1) Vgl. Kohlmann, S. 237.

2) Henkel, Individualität, S. 38.

3) Werner, S. 21.

4) Henkel, a.a.O.

5) Vgl. auch S. 90 Fn. 1.

sofern Rechnung trägt, als sie zwar "hohe Anforderungen" an die Gesetzesbestimmtheit stellen will, in Ermangelung sicherer Abgrenzungskriterien aber die Strafgesetze so lange als gültig betrachtet, wie sie nicht offenkundig und eindeutig unbestimmt sind¹⁾. Dieses Abstellen auf die Evidenz der Unbestimmtheit entspricht offenbar auch der Praxis²⁾, wenn man bedenkt, daß eine ganze Reihe von Tatbeständen allein des Kernstrafrechts bereits seit Jahren von der Lehre für verfassungswidrig gehalten wird³⁾, anscheinend ohne Beachtung durch die Rechtsprechung. Fraglich erscheint insbesondere, inwieweit die strafrechtliche Parömie nullum crimen sine lege im Laufe der Zeit seit ihrer Entstehung im Zeitalter der Aufklärung einen Bedeutungswandel⁴⁾ erfahren hat, der eine weniger strenge Befolgung erklären könnte. Die auf Montesquieu zurückzuführende staatsrechtliche Wurzel des Art. 103 II GG mit der Konzeption des Richters als Mund des Gesetzes⁵⁾ als Ausdruck des Prinzips der Gewaltenteilung deutet offenbar in

1) Stöckel, S. 139 f.; Tiedemann, Tatbestandsfunktionen, S. 196; vgl. auch die Darstellung bei Lemmel, S. 117 f.

2) Vgl. Lemmel, S. 118.

3) Seel, S. 76, zählt 15 Beispiele aus dem StGB auf, die nach herkömmlicher liberaler Auslegung des nullum-crimen-Satzes verfassungswidrig wären, kommt freilich im Ergebnis zur Verfassungsmäßigkeit aller (!) zweifelhaften Vorschriften. Am häufigsten werden die §§ 170 d, 211, 226 a, 240, 253, 360 Z. 11, als unbestimmt genannt; Hinweis auf die auch von der Lehre nicht immer gezogenen Konsequenzen, bei Tiedemann, a.a.O., S. 183 f.

4) Bejahend z. B. Seel, S. 124 ff.; dagegen Lemmel, S. 127, der freilich der h. L. ein überholtes Gesetzesverständnis vorwirft (S. 155).

5) Vgl. Tiedemann, a.a.O., S. 176, und H. Mayer, S. 261, u. a.

diese Richtung. Demgegenüber wird die auf Feuerbachs psychologischer Zwangstheorie¹⁾ basierende strafrechtliche Wurzel der Parömie nur sehr beschränkt zu einem neuen Verständnis des nullum-crimen-Satzes nötigen. Die Begründung der exakten Tatbestandsumschreibung mit der Ermöglichung der "Vorhersehbarkeit und Vorausberechenbarkeit der staatlichen Strafentfaltung"²⁾ stimmt mit dem historischen Gehalt der Parömie überein. Daher ist an dem klassisch-liberalen Inhalt des nullum-crimen-Satzes festzuhalten³⁾, und die Entscheidung des Grundgesetzes für den Vorrang der Rechtssicherheit gegenüber der materialen Gerechtigkeit im Strafrecht⁴⁾ darf auch nicht im Einzelfall durch Güterabwägungen⁵⁾ oder ähnliche Konstruktionen⁶⁾ aufgeweicht werden. Lediglich infolge einer gegenüber der Aufklärungszeit, insbesondere dem Gesetzespositivismus verbesserten Kenntnis der Funktion der Auslegung hat sich die Interpretation der strafrechtlichen Parömie geändert⁷⁾. Ob-

1) Vgl. dazu ausführlich Tiedemann, a.a.O., S. 176 ff.; Seel, S. 18 ff.; Breland, S. 11 ff., u.a.

2) Tiedemann, a.a.O., S. 184.

3) Lemmel, S. 131 m. w. N. der h. L.

4) Insoweit ist Art. 103 II GG lex specialis zu Art. 20 III GG (Lemmel, S. 130).

5) Kritisch zu Seels Lösung der Güterabwägung zwischen klassischem Bestimmtheitsgrundsatz und überragenden Gemeinschaftsinteressen, Gerechtigkeit und Zweckmäßigkeit, z. B. Lemmel, S. 105, 130 f.; insoweit zutreffend auch die Kritik von Hamann, S. 46; gegen die Konzeption inhärenter Schranken des Art. 103 II GG auch Tiedemann, a.a.O., S. 189 f.

6) Vgl. die Übersichten bei Seel und Lemmel, S. 52 ff.

7) Lemmel, S. 10; Tiedemann, a.a.O., spricht von einer "Sinnverschiebung" des nullum-crimen-Satzes "im Laufe seiner geschichtlichen Ausbreitung".

wohl sich die "Idee der absoluten Gesetzesbestimmtheit als falsch erwiesen"¹⁾ hat, kann man den Inhalt des Art. 103 II GG gleichwohl als Konstante unserer Rechtsordnung bezeichnen. Hat man die absolute Bindung des Richters an das Gesetz als unerfüllbare Forderung, als Utopie²⁾ erkannt, so stellt sich nur noch die Frage nach dem Maßstab der "relativen Bestimmtheit"³⁾.

b) Konkretisierung weitgefaßter Gesetzesbestimmungen durch Institutsbildung

Mit der Ersetzung der Bestimmtheit durch die Formel der Bestimmbarkeit ist ebenso wenig gewonnen wie durch das zwar treffende, aber als solches ziemlich nichtssagende Kriterium der Auslegbarkeit⁴⁾ eines Tatbestandsmerkmals. Grundlegende Bedeutung kommt der Entscheidung des Bundesverfassungsgerichts⁵⁾ zu, nach der auch das Strafrecht "nicht darauf verzichten (kann), allgemeine Begriffe zu verwenden, die in besonderem Maße einer Deutung durch den Richter bedürfen. Ohne derartige Begriffe könnte der Gesetzgeber der Vielgestaltigkeit des Lebens nicht Rechnung tragen". Auch im Schrifttum wurde mit ähnlichen Argumenten aus der "Natur der Sache"⁶⁾, der "ontologisch vor-

1) Groß, S. 39; gegen eine absolute Gesetzesbestimmtheit ausdrücklich auch Lemmel, S. 167, Fn. 27; Kerkau, S. 201 f.; Lenckner, S. 255.

2) Neben Groß, S. 40, auch Meyer-Ladewig, S. 263, und Schröder, S. 20.

3) Groß, a.a.O.

4) Lemmel, S. 73.

5) BVerfGE 4, S. 352 (358); siehe auch Maunz-Dürig-Herzog, Rn. 107/Art. 103; BVerfGE 3, S. 225 (243); Müller-Tochtermann, S. 1239.

6) Seel, S. 116; Stöckel, S. 141; vgl. Lenckner, S. 253, 255; Heinitz, S. 57.

gegebenen Struktur mancher regelungsbedürftiger Sachverhalte"¹⁾, der "Detailfülle"²⁾, die Verbannung von Generalklauseln und normativen Tatbestandsmerkmalen aus dem Strafrecht abgelehnt. Gilt dies schon im Grundsatz für das klassische (Kern-)Strafrecht, so muß erst recht das Neben- oder Wirtschaftsstrafrecht der Vielgestaltigkeit seiner Erscheinungen notfalls auch durch Generalklauseln Rechnung tragen³⁾. Insoweit erklärt sich auch, daß alle geltenden Umgehungsstrafnormen dem Wirtschaftsstrafrecht angehören⁴⁾. Allerdings kommt auch gerade im Nebenstrafrecht dem Prinzip des Vertrauensschutzes besondere Bedeutung zu⁵⁾. Wenngleich man heute die Bedeutung des Bestimmtheitsgrundsatzes auf die objektive Voraussehbarkeit und Vorausberechenbarkeit sowie auf den Schutz des Bürgers vor willkürlicher Strafe begrenzt⁶⁾, die subjektive Vorhersehbarkeit dagegen dem Prinzip nulla poena sine culpa zuordnet⁷⁾, so scheint doch gerade das Wirtschaftsstrafrecht wegen der erhöhten Kalkulation von Tatbestand und Rechtsfolgen durch den Täter noch am ehesten ge-

1) Lenckner, S. 255.

2) Lenckner, S. 255.

3) Stöckel und Heinitz, a.a.O.

4) Stöckel, a.a.O.

5) Leistner, S. 67.

6) Lemmel, S. 201.

7) Diese Bezeichnung verwendet Lemmel, S. 163.

eignet zu sein, statt der potentiellen die aktuelle Normkenntnis zugrunde zu legen und die Rechtssicherheit als "Orientierungssicherheit"¹⁾ des Bürgers zu begreifen, auf den Vertrauensschutz abzustellen. Das Argument, kaum ein Laie dürfte je den Gesetzestext in Händen gehabt haben²⁾, überzeugt im Wirtschaftsstrafrecht³⁾ nicht. Hier liegt außerhalb des Strafrechtssatzes eine ethische Bestimmungsnorm zumeist nicht vor⁴⁾. Jedenfalls läßt sich sagen, daß besonders im Wirtschaftsstrafrecht jene "unauflösliche Antinomie"⁵⁾ von Rechtssicherheit und Gerechtigkeit, von Vertrauensschutz und kriminalpolitischen Bedürfnissen eine Zuspitzung erfährt. Als unerfüllbar erweist sich in dieser Konfliktsituation "das Verlangen, die Einzelfallentscheidung müsse nahezu mit Sicherheit vorausgesehen werden können"⁶⁾. Bloße Auslegungsschwierigkeiten führen nicht schon zur Unbestimmtheit des Gesetzes.⁷⁾

In der Lehre wurde versucht, die Berechenbarkeit des Richterspruches als Maßbarkeit an objektiven Werten und Wertmaßstäben, auf die das Gesetz Bezug

1) Lemmel, S. 78; sehr entschieden auch Meyer-Ladewig, S. 263.

2) Vgl. dazu Lemmel, S. 150, 164, 170; ähnlich Noll, S. 299 f.

3) Breland, S. 33.

4) Tiedemann, a.a.O., S. 188 ff.; Leistner, a.a.O.

5) Schröder, S. 23; vgl. allgemein zum Verhältnis Rechtssicherheit - Gerechtigkeit: E 62, S. 101;

6) Wex, S. 3; Tiedemann, Stöckel-Bespr., S. 1007, u. v. a.

7) Warda, S. 44, Fn. 67; BVerfGE 3, S. 225 (243).

7) Wex, S. 73.

nimmt, zu umschreiben¹⁾. Es stellt sich die Frage, ob die Bestimmtheitsproblematik dadurch gelöst werden kann, daß man den "Verhaltenstypus" durch den "Wertverletzungstypus"²⁾ ersetzt, da grundsätzlich erst eine Kombination von Rechtsgutsverletzung und tatbestandlichem Verhalten das Unrecht eines Straftatbestandes ausmacht und nicht jede Rechtsgutsverletzung, sondern nur die tatbestandliche die Deliktsverwirklichung bedeuten kann³⁾. Das Argument, nicht die äußere Tatbestandsumschreibung sei Sitz der strafrechtlichen Freiheitsgarantie, sondern vielmehr "die durch die straftatbestandliche Verhaltensumschreibung vertyppte unmittelbare oder mittelbare Verletzung in der Gemeinschaft als je verbindlich anerkannter Werte"⁴⁾ führt nicht notwendig zu dem Schluß, die Wertverletzung sei "alleiniger" Bezugspunkt des Unrechtsvorwurfs⁵⁾. Andererseits ist freilich das formale Argument aus dem Wortlaut des Art. 103 II GG ("Tat") allein noch kein ausreichender Beweis für die alleinige Maßgeblichkeit der Verhaltensumschreibung. Jedenfalls wird sich wohl kaum nachweisen lassen, daß sich Wertverletzungstypen exakter beschreiben lassen

1) Warda, S. 44, unter Bezugnahme auf die Lehre von Sax (Grundsätze, S. 1008 ff.).

2) Sax, a.a.O.; vgl. neben Warda auch Tiedemann, Tatbestandsfunktionen, S. 206, 208 f.

3) Im Ansatz richtig bei Sax, a.a.O., S. 1003, Anm. 296; vgl. Seel, S. 105; Lemmel, S. 198 m. w. N.

4) Sax, a.a.O., S. 1008 f.

5) So aber Sax, a.a.O., S. 1009.

und daher ein größeres Maß an Gewißheit bieten als Verhaltenstypen¹⁾, m. a. W. daß durch diese Lösung in puncto Gesetzesbestimmtheit allzuviel gewonnen wird und nicht bloß eine Problemverschiebung²⁾ eintritt. Die höchstrichterliche Rechtsprechung versucht, den für die verfassungsrechtliche Zulässigkeit eines normativen Tatbestandsmerkmals erforderlichen Bestimmtheitsgrad zu gewährleisten, indem sie auf eine derartige Fassung der Tatbestände achtet, daß diese "ihrer Aufgabe, eine zuverlässige und feste Grundlage der Rechtsprechung zu bilden, gerecht werden können"³⁾. Man wird dies dahingehend konkretisieren müssen, daß die Möglichkeit der eindeutigen Sinnermittlung durch Auslegung⁴⁾, d. h. auch unter Bezugnahme auf die von den Gerichten entwickelten Institute, ausreicht. Durch eine Institutionalisierung intra legem poenalem wird die Wertung des Strafgesetzgebers nicht angetastet⁵⁾, da erst die Institute das Gesetz für die Rechtspraxis konkretisieren⁶⁾. Demnach genügt für die ausreichende

1) Ähnlich Seel, S. 104 f., mit Beispielen.

2) Kohlmann, S. 162.

3) BGHSt 11, S. 365 (377); BGHSt 12, S. 136 (145); Maunz-Dürig-Herzog, a.a.O.; Schönke-Schröder, Rn. 64/§ 2; H. Mayer, S. 271; Tiedemann, a.a.O., S. 184 m. w. N.; Frankfurter Kommentar, Vbm. 6/§ 38, u. a.

4) Woesner, S. 274, und BGHSt 11, a.a.O., z. B.

5) Lemmel, S. 167.

6) Ders., S. 166, mit dem treffenden Beispiel des § 185 StGB (Beleidigung).

Gesetzesbestimmtheit, daß die Festlegung im Gesetz im groben erfolgt, während die Einzelheiten durch Institute bestimmt werden¹⁾. Das Prinzip der Gesetzesabhängigkeit des Strafens, das in Art. 103 II GG zum Ausdruck kommt, verlangt zwar, daß nur beim Vorliegen eines Strafgesetzes gestraft wird, nicht aber, "daß ausschließlich nach diesem Gesetz entschieden werde"²⁾. Wie jeder Straftatbestand muß sich infolgedessen auch die strafgesetzliche Anordnung der Umgehungsstrafbarkeit daran messen lassen, ob sie sich "durch anerkannte Auslegungsregeln, durch andere Gesetze, durch Rechtsinstitute oder allgemein vorhandene Verkehrsanschauungen oder Wertvorstellungen ergänzen läßt"³⁾. Wie es mit diesen Voraussetzungen bei der Umgehungsstrafbarkeit bestellt ist, kann nicht allgemein für alle Bereiche des geltenden oder gar zukünftigen Rechts vorab entschieden werden. Daher wird also eine Darstellung und Überprüfung einiger für das Subventionsverwaltungsrecht und dessen strafrechtliche Bewehrung in Betracht kommender Modelle erforderlich sein. Zuerst wird jedoch derjenige Bereich, für den diese bereits existierenden Umgehungs(straf)normen als Modelle in Erwägung zu ziehen sind, unter Erläuterung seiner besonderen Problematik anhand von Beispielfällen darzustellen und auf seine Sanktionswürdigkeit zu überprüfen sein: das Subventionsverwaltungsrecht, und zwar besonders auf dem Sektor der Agrarmarktordnungen.

1) Ders., S. 167; vgl. dazu auch Kohlmann, S. 243.

2) Lemmel, a.a.O. (Hervorhebung im Original).

3) Ders., S. 202.

III. Die Bekämpfung der Gesetzesumgehung auf dem Sektor der Agrarsubventionen

1. Subventionerschleichung als Normumgehung

a) Einleitung (Auswahl der Agrarsubventionen)

Die gesetzliche Erfassung von Umgehungshandlungen hat im geltenden Recht ihren Schwerpunkt im Wirtschaftsrecht gefunden. In einem seiner wichtigsten¹⁾ Teilbereiche, nämlich im Subventionsverwaltungs- und -strafrecht, sind Umgehungssanktionen allerdings bislang nicht ausdrücklich angeordnet worden²⁾. Wie bereits angedeutet³⁾, kommen aber gerade auf diesem Gebiet Umgehungshandlungen, Scheingeschäfte, Lückenausnutzungen usw. besonders häufig vor, was im folgenden anhand einiger Beispielsfälle verdeutlicht werden soll. Da die Erscheinungsformen der Subventionerschleichung wegen ihrer Abhängigkeit von der zugrundeliegenden Materie, insbesondere wegen der unterschiedlichen Vergabe- und Kontrollverfahren und der verschiedenartigen Anspruchsvoraussetzungen in den einzelnen Subventionsbereichen, in Art und strafrechtlich relevantem Umfang stark divergieren, soll ein besonders ergiebiger, umgehungsträchtiger Subventionsbereich zur Darstellung ausgewählt werden: die Agrarsubventionen mit einem Schwerpunkt in den EWG-Marktordnungen.

1) Zur Bedeutung der Subventionskriminalität vgl. Tiedemann, Subventionskriminalität, S. 26 ff., und DJT-Gutachten, S. C 20.

2) Vgl. aber zur Umgehung bei Steuervergünstigungen unten S. 131 ff.

3) Oben S. 1.

b) Der Begriff "Subvention"

aa) Notwendigkeit der Begriffsklärung

Wenngleich die darzustellenden Beispielsfälle aus einem sektoral umgrenzten Subventionsbereich, nämlich dem der landwirtschaftlichen Marktordnungen, ausgewählt werden, ist es aus mehreren Gründen erforderlich, eine Klärung des Begriffes "Subvention" vorzunehmen. Zum einen soll versucht werden, die aus der Erörterung der Subventionsproblematik auf dem Agrarsektor zu gewinnenden Erkenntnisse möglichst auf weitere oder sämtliche Subventionsbereiche zu übertragen - jedenfalls hinsichtlich verwaltungs- und strafrechtlicher Bewehrung von Umgehungs- bzw. Erschleichungshandlungen. Zum zweiten gehen in Theorie und Praxis die Grenzlinien des Subventionsbegriffes (z. B. in der Frage der Einbeziehung sog. indirekter¹⁾ Subventionen) mitten durch den Agrarsektor hindurch, so daß schon insoweit eine Stellungnahme zur Tragweite des - hier verwendeten - Subventionsbegriffes erforderlich ist. Schließlich werden die Ausführungen zur Subventionspraxis im Agrarbereich zeigen, daß dem Subventionsgeber ein System unterschiedlicher Subventionsformen zur Auswahl steht, dessen er sich auch - kumulativ oder alternativ - bedient. Dies hat für die Darstellung zur Folge, daß selbst bei Verwendung eines weitgefaßten Subventionsbegriffes auf die unterschiedlichen Arten, Formen und Strukturen innerhalb des Subventionsbereiches aufmerksam gemacht werden muß.

1) Unten S. 99 ff.

bb) Klärung des Subventionsbegriffs

aaa) Verwendung des Begriffs "Subvention"

Die zentrale Vorschrift, von der man heute bei einem Versuch, den Subventionsbegriff zu klären, ausgehen sollte, ist § 12 StWG¹⁾. Diese Norm ist in ihrer Terminologie typisch für die Behandlung der Subventionen auf ministerieller und bislang²⁾ auch auf legislatorischer Ebene: der Begriff "Subvention" wird vermieden und durch eine Reihe von Ersatzbegriffen (die nicht immer synonym sind³⁾) wie "Finanzhilfen" (so § 12 StWG), "Förderung", "Zuschuß", "Beihilfe", "Erstattung", "Prämie", "Unterstützung", "Ausgleich", "Zuwendung", "Strukturhilfe", "Beitrag" u. ä. ersetzt⁴⁾. Beispiele für die vereinzelte Verwendung des politisch unbeliebtesten⁵⁾ und dogmatisch "ungeheuer umstrittenen"⁶⁾ Begriffes "Subvention" bilden das Recht der europäischen Gemeinschaften im supranationalen Bereich⁷⁾ sowie Art. 42 I c Bremer Verfassung.

1) Gesetz zur Förderung der Stabilität und des Wachstums der Wirtschaft vom 8. 6. 1967 (BGBl. I, S. 582).

2) Vgl. aber jetzt BMJ (Hrsg.), Tagungsberichte, passim.

3) a. M. Hansmeyer, S. 11.

4) Vgl. Götz, Wirtschaftssubventionen, S. 7; Zavlaris, S. 25; Henze, S. 30, und Möller, S. 46 f. 65 ff., mit eingehenden Erörterungen dieser Ersatz- bzw. Grenzbegriffe.

5) Götz, a.a.O.

6) Zuleeg, Rechtsform, S. 13; vgl. auch Henze, a.a.O.

7) Vgl. die innergemeinschaftlichen Subventionsverbote im Art. 92 I EWG-Vertrag; Art. 6 des "Vertrages zur Gründung der Europäischen Atomgemeinschaft (Euratom)" = BGBl II 1957, S. 986; Art. 4 EGKS-Vertrag; dagegen werden die i. R. dieser Untersuchung bes. interessierenden Erstattungen offiziell nicht als Subventionen bezeichnet; vgl. zum Ganzen Götz, a.a.O., S. 8.

In jüngster Zeit hat sich freilich in terminologischer Hinsicht eine Wende¹⁾ zugunsten des Subventionsbegriffes vollzogen.

bbb) Subventionsarten

Ausgehend von § 12 StWG lassen sich direkte und indirekte²⁾ oder - nach einer an Transparenzgesichtspunkten orientierten Terminologie³⁾ - sichtbare und unsichtbare, offene und verdeckte Subventionen unterscheiden. Der Gegensatz, aber auch die Parallelität in der Wirkungsweise⁴⁾ dieser Subventionsformen wird gerade innerhalb des EWG-Marktordnungsrechts mit seinem System von Ausfuhrerstattungen (direkte Subventionen) und Importabschöpfungen⁵⁾ (die - ganze oder teilweise - Befreiung von der Abschöpfungspflicht als indirekte Subvention) deutlich. Weniger bedeutsam für die Untersuchung von Umgehungshandlungen ist die ebenfalls in § 12 StWG vorgenommene weitere Unterteilung der Finanzhilfen entsprechend ihren Zielsetzungen in Erhaltungs-, Anpassungs- und Förderungshilfen.

-
- 1) Vgl. neben Fn. 2 (S. 98) vor allem die Themen der beiden von Tiedemann erstellten Gutachten (BMJ bzw. DJT); allerdings zieht Götz, Bekämpfung, S. 17, den Begriff "Finanzhilfe" vor. Vgl. neuerdings den 3. und 4. Subventionsbericht der Bundesregierung (BT-Drucks. VI/2994 bzw. VII/1144).
 - 2) Gegen ihre Einbeziehung in den Subventionsbegriff z.B. Henze, S. 19, 27; Zuleeg, a.a.O., S. 16; Badura, S. 140; ausgeklammert auch bei Tiedemann, Subventionskriminalität, S. 25; dafür z.B. Hamann, DVBl. 1963, S. 493; Götz, Wirtschaftssubventionen, S. 19; Zavlaris, S. 7; Welter, S. 496; Möller, S. 74; Wolff, Verwaltungsrecht III, S. 215; Kottke, S. 66; Stern, S. 521.
 - 3) Vgl. den Subventionsbericht des BMF 1964-1966 (BT-Drucks. V/391 v. 20. 9. 1966); Alewell, S. 248; Zacher, S. 318, unterscheidet Leistungs- und Verschönungssubventionen.
 - 4) Eingeräumt bei Tiedemann, a.a.O., S. 25, 327, 353.
 - 5) Dazu unten S. 111 ff.

ccc) Subventionsbereiche (besonders die Agrar-
subventionen)

Die Aufteilung der Subventionen nach Aufgaben- und Wirtschaftsbereichen dient ihrer statistischen Erfassung, läßt insbesondere erkennen, welcher Stellenwert den einzelnen Bereichen, wie z. B. der Landwirtschaft, eingeräumt werden muß¹⁾. Die Bedeutung der landwirtschaftlichen Subventionen (knapp zu 1/3 für nationale Agrarpolitik, zu 2/3 für "Aufwendungen im Zusammenhang mit dem Agrarmarkt der europäischen Gemeinschaft" verwendet) läßt sich bereits daran ermesen, daß vom Regierungsentwurf für 1970²⁾ 6,8 Mrd. DM von insgesamt 12 Mrd. DM Subventionsgeldern allein für die Landwirtschaft veranschlagt wurden. Als für die strafrechtliche Betrachtung wichtige Subventionen haben sich auf dem Agrarsektor neben Struktur- und Investitionshilfen³⁾, wettbewerbsneutralen Frachthilfen (z. B. für Getreidetransporte⁴⁾) vor allem die produktgebundenen⁵⁾ Subventionen erwiesen. Abgesehen von der Eierförderung nach dem EFG⁶⁾ in der nationalen Marktordnungs-

1) Vgl. im einzelnen Tiedemann, BMJ-Gutachten, S. 5 ff.

2) BT-Drucks. VI, a.a.O., S. 7; vgl. auch Zavlaris, S. 41, der nachweist, daß von insgesamt 72,4 Mrd. DM direkter Subventionen im Zeitraum von 1951 bis 1969 allein 51,0 Mrd. DM der Landwirtschaft zufließen. Zu neueren Zahlenangaben vgl. den 3. und 4. Subventionsbericht a.a.O. (oben S. 99, Fn. 1).

3) Dazu Körner, passim; Bunge, S. 51 ff.; Tiedemann, a.a.O., S. 302 ff., bzw. in: Subventionskriminalität, S. 177 ff.

4) Tiedemann, BMJ-Gutachten, S. 405 f.; ders., Subventionskriminalität, S. 248.

5) Ders., Subventionskriminalität, S. 47 ff.

6) Gesetz zur Förderung der deutschen Eierwirtschaft vom 31. 3. 1956 (BGBl. I, S. 239).

phase (1956 - 1965) mit einer Vielzahl von Strafverfahren wegen Betruges (§ 263 StGB)¹⁾, stehen im Mittelpunkt des strafrechtlichen Interesses die Vorratshaltung landwirtschaftlicher Erzeugnisse und die Erstattungen bei der Ausfuhr pflanzlicher und tierischer Erzeugnisse. Hinzu kommen Ausfuhrvergütungen im Zusammenhang mit der DM-Aufwertung, Prämien für die Denaturierung von Weichweizen und weitere, z. T. neuere Subventionsarten, die sich unter straf- und umgehungsrechtlichen Aspekten als ergiebig erweisen.

ddd) Subventionsformen

Nicht nur nach der Vielzahl der subventionierten Bereiche, sondern auch nach der gewählten Form lassen sich die Subventionen unterscheiden. Hauptform ist der "verlorene Zuschuß" (Geld- oder geldeswerte Leistung), welcher bisweilen als die Subvention schlechthin angesehen wird²⁾. Daneben werden auch "Kreditierung" (hier haben Stundung und Zinsverbilligung die Subventionsfunktion), "Gewährleistungen" (Eintreten für die Verbindlichkeiten des Subventionsempfängers) und Realförderungen (z. B. die bevorzugte Vergabe öffentlicher Aufträge³⁾) genannt⁴⁾. Wegen der wirtschaftlich gleichen Ergebnisse kann die indirekte Subvention als weitere Subventionsform hinzugefügt werden, wenn sie sich auch durch die Art des Subventionsverfahrens z.T. grundlegend von

1) Typisierungen, Falldarstellungen u.w.N. bei Tiedemann, BMJ-Gutachten, S.62 ff., und Subventionskriminalität, S. 63 ff.

2) Henze, S. 27, der aber daneben Kreditgewährung und Bürgschaft als Haupttypen der "Förderungsmaßnahmen" ansieht.

3) Dagegen z. B. Hamann, a.a.O., S. 492; Zuleeg, a.a.O., S. 16; i. w. auch Alewell, S. 19, 101.

4) Grundlegend Ipsen, DVBl. 1956, S. 504.

den übrigen Subventionsformen unterscheidet¹⁾. Die indirekten Subventionen, offiziell²⁾ als Steuerbe- oder -vergünstigungen umschrieben und als solche in dieselben Bereiche eingeteilt wie die direkten Finanzhilfen, umfassen ihrerseits folgende Formen: Steuererleichterungen, Tarifiermäßigungen, Abschreibungsvergünstigungen, Zinsverzichte und besonders die Abschöpfungsbefreiungen im EWG-Marktordnungsrecht.

cc) Subventionsdefinitionen

aaa) allgemeingültige Definition? Legaldefinition?

Nachdem der Gegenstand der Subvention bisher durch Skizzierung von Arten, Bereichen und Formen angedeutet wurde, soll der für eine Verallgemeinerung etwaiger Lösungen der Umgehungsproblematik über den Bereich der Agrarsubventionen hinaus notwendige Rahmen durch eine Subventionsdefinition gesteckt werden. Ein Grund für die häufige Umschreibung des Phänomens Subvention durch andere, nur z. T. kongruente Bezeichnungen liegt auch in der bislang kaum überwundenen Schwierigkeit, einen einheitlichen, allgemeingültigen, klar abgrenzbaren Subventionsbegriff zu entwickeln³⁾. Daß auch die Ersatzbegriffe nicht immer unmißverständlich und eindeutig sind, sei hier nur am Rande unter Hinweis auf das Beispiel der Ausfuhr-"Erstattungen" vermerkt.

1) Welter, S. 496; Götz, a.a.O., S. 7, u. a.; in der Prämisse zustimmend: Badura, a.a.O.

2) Vgl. z. B. die einschlägigen Berichte der Bundesregierung, sowie Zavlaris, S. 13.

3) Zavlaris, S. 25; vgl. Tiedemann, Subventionskriminalität, S. 21 ff.

Wegen der seltenen Verwendung des Begriffes Subvention nimmt es nicht wunder, daß es bisher keine Legaldefinition gibt. Trotz zahlreicher Definitionsversuche ist auch von Lehre und Rechtsprechung bislang noch keine allgemein anerkannte Begriffsbestimmung entwickelt worden, ganz zu schweigen etwa von dem untauglichen Unterfangen einer interdisziplinären Subventionsdefinition, die für Finanz-, Volks-, Betriebs- und Rechtswissenschaften gleichermaßen akzeptabel wäre¹⁾.

bbb) Definition nach dem Subventionsempfänger

Die Wirtschaftswissenschaftentendieren dahin, Subventionen als staatliche Zuwendungen an Unternehmen der Erwerbswirtschaft aufzufassen²⁾. Maßgeblichen Einfluß auf die Entwicklung des Subventionsbegriffes hatte die Finanzwissenschaft³⁾, die ihr Interesse naturgemäß auf die Ausgabenseite des Staatshaushalts lenkte. Die Beschränkung des Adressatenkreises (Subventionsempfänger) auf Produktionsunternehmungen, d. h. "alle Wirtschaftseinheiten, in welchen ein Beitrag zum Sozialprodukt erstellt wird"⁴⁾, ist mit den Betrachtungsrichtungen der Volks- und Betriebswirtschaft zu erklären. Anfänglich lehnten sich allgemeiner⁵⁾ und juristischer Sprachgebrauch eng⁶⁾ an

1) Henze, S. 28; vgl. Schlotke, S. 3; Ipsen, DÖV 1966, S. 825 ff.

2) Götz, a.a.O., S. 8; vgl. Fischer, S. 1186; Zavlaris, S. 8 m. w. N.; Hansmeyer, S. 15, u.a.

3) Vgl. Welter, S. 493.

4) Fischer, S. 1186; gegen die juristische Verwendbarkeit der zur Definition durch die Wirtschaftswissenschaft verwendeten Begriffe "Produktionszwecke" und "Sozialprodukt" wegen der Übersetzungsbedürftigkeit: Götz, a.a.O., S. 6; a. M. Stern, a.a.O.

5) Der Große Brockhaus, S. 316.

6) z. B. Stern, a.a.O.

den wirtschaftswissenschaftlichen Subventionsbegriff an, behielten jedenfalls die Beschränkung der Subventionsadressaten auf private Unternehmer, Unternehmensgruppen oder Wirtschaftszweige bei¹⁾. Heute werden in zunehmendem Maße auch konsumorientierte²⁾, nicht nur produktionsorientierte Unterstützungen zu den Subventionen gezählt. Besonders umstritten³⁾ ist die Einbeziehung staatlicher Sozialleistungen in den "historisch variablen Sammelbegriff"⁴⁾ der Subvention. Die Ausklammerung solcher Unterstützungen aus dem Subventionsbegriff, welche nicht mit einem weiteren Subventionszweck gekoppelt sind⁵⁾, erscheint zwar prima facie einleuchtend und das Wesen der Subvention zu treffen. Ein Vergleich der Konsumentensubvention mit Erhaltungssubventionen bei Unternehmen zeigt aber deutlich, daß begrifflich nicht notwendig auf einen weiteren, über die bloße Existenzsicherung hinausgehenden Subventionszweck abgestellt werden muß. Im Rahmen der Untersuchung von Formen der Subventionerschleichung soll daher

1) Neben Hamann, a.a.O., z. B. auch Scheuner, S. 40.

2) Dagegen neben der wirtschaftswissenschaftlichen Literatur vor allem Hamann, a.a.O., S. 487; Welter, S. 496; Bitter, S. 46; Henze, S. 30; vgl. zur Begründung dieser Auffassungen auch Tiedemann, a.a.O., S. 22 ff., m. w.N.; weitgehend bereits Wolff, Verwaltungsrecht III, S. 217 f.

3) Differenzierend zwischen unmittelbarer Hilfe für den sozial Bedürftigen und mittelbarer "Hilfe zur Fremdhilfe": Wolff, a.a.O., S. 218; dagegen die Sachverständigenkommission (Tagungsberichte, S. 11, 120); gegen eine Einbeziehung des "Unterstützungsbetrugs" in den "eigentlichen" Bereich der Subventionerschleichung aus kriminologischen und verwaltungsrechtlichen Gründen Götz, Bekämpfung, S. 16; ähnlich Tiedemann, a.a.O., S. 24.

4) Ipsen, DVBl., a.a.O., S. 462; Köttgen, S. 485, Fn. 2; Tiedemann, a.a.O., S. 23.

5) Hierauf stellt z. B. Tiedemann, a.a.O., ab.

eine Beschränkung des Kreises der Subventionsempfänger begrifflich nicht vorausgesetzt werden, wenngleich für den ausgewählten engeren Bereich der landwirtschaftlichen Marktordnungen die Subventionseigenschaft trotz der unterschiedlichen Terminologie bei den verschiedenen Förderungsmaßnahmen unzweifelhaft gegeben ist.

ccc) Definition nach der Gegenleistung

Das wesentliche Kriterium bei der Subventionsvergabe ist ihre Unentgeltlichkeit¹⁾. Damit ist freilich nur gemeint, daß eine wirtschaftlich adäquate, marktmäßig erfaßbare²⁾ (und daher geldwerte³⁾ Gegenleistung vom Subventionsempfänger nicht erbracht zu werden braucht. Wenn im Schrifttum dennoch von einer Gegenleistung die Rede ist⁴⁾, so ist damit die Erfüllung der vom Subventionsgeber erstrebten Subventionszwecke gemeint⁵⁾. Zutreffend ist daher insoweit folgende, von der Rechtsprechung⁶⁾ entwickelte Definition: "Die

- 1) Wohl h. M.; vgl. OVG Saarland, DÖV 1959, S. 708; Götz, Wirtschaftssubventionen, S. 18; ders., Bekämpfung, S. 2; Schlotke, S. 7 f.; Hamann, DVBl. 1963, S. 493.
- 2) Hansmeyer, S. 13 (der freilich nur "Transferzahlungen ohne Verwendungsauflagen" als Subventionen bezeichnet); vgl. auch die Sachverständigen-Definition in: BMJ (Hrsg.), Tagungsberichte, S. 120.
- 3) Möller, S. 30, u. a.; Meinhold, S. 236 ff., u. a. m.
- 4) Ipsen, DVBl. 1956, S. 504, und DÖV 1966, S. 826; Wolff, a.a.O., S. 216 ("i.d.R."); Möller, S. 51; Bellstedt, S. 168; Tiedemann, a.a.O., S. 26.
- 5) Zu weitgehend Ipsen, a.a.O., S. 505, wenn er den synallagmatischen Charakter der Subvention betont. Die Subvention verliert ihren Charakter weder dadurch, daß sich die Zuwendung effektiv als Belastung erweist (vgl. dazu Möller, S. 76 m. Bsp.) noch dadurch, daß der Subventionszweck nicht erreicht wird.
- 6) OVG Saarland, a.a.O.

Subvention im Rechtssinne kann begrifflich dahingehend umschrieben werden, daß sie unentgeltlich gegeben wird, ihr unmittelbarer Erfolg für den Empfänger also einen Vermögenszuwachs bedeutet, während ihre Funktion für die öffentliche Verwaltung, die sie gewährt, in der Erzielung eines bestimmten Interventionserfolges öffentlichen Interesses liegt".

ddd) Definition nach dem Subventionsgeber

Nicht angeschnitten wird in dieser Begriffsbestimmung freilich die Frage nach dem Subvenienten (Subventionsgeber). Durch Bezeichnungen wie "Hoheitsträger"¹⁾, "Staat"²⁾, "Träger öffentlicher Verwaltung"³⁾ u. a. wird zwar der Regelfall erfaßt. Man kann aber auch dann schon Subventionen für gegeben ansehen, wenn Quelle der an private Empfänger fließenden Finanzmittel nicht die öffentliche Hand ist, wenn also nicht das Steueraufkommen, sondern Sondervermögen und extra eingerichtete Subventionsfonds die Zahlungen decken. Die manchmal verwendete, weiterreichende Formulierung "öffentliche Leistung"⁴⁾ vermag auch den sog. "horizontalen Finanzausgleich"⁵⁾ zu er-

1) Stern, a.a.O.

2) Fischer, a.a.O.; Scheuner, a.a.O.; BVerwG DÖV 1959, S. 707 f.; BGH DÖV 1959, S. 710; Bellstedt, S. 161.

3) Wolff, a.a.O., S. 215.

4) Schlotke, S. 11; ähnlich Bitter, S. 45, und Schüle, Intervention, S. 94 ff.; die Tagungsberichte (BMJ) definieren Subvention als "jede aus öffentlichen Mitteln erbrachte oder öffentlich geregelte Leistung, die ..." (S.120).

5) Köttgen, S. 489; vgl. Tiedemann, a.a.O., S.15, mit strafrechtlichen Fällen besonders aus dem Bereich des Schrottausgleichs (vgl. dazu auch Götz, a.a.O., S. 63 ff.) und des Frachtausgleichs, a.a.O., S. 360 ff., bzw. S. 405 f.

fassen, da für den Subventionscharakter dieser Maßnahmen nicht die private oder öffentliche (unmittelbare) Herkunft der Mittel entscheidend ist, "sondern ihre öffentlich-rechtliche Aufbringung und Zweckbestimmung"¹⁾ verbunden mit den "vom Staat zur Verfügung gestellten "Hoheitsmitteln der Legalisierung und Vollzugshilfe"²⁾. Die Ausgleichskassen oder -fonds sind öffentliche Einrichtungen, "ihre Maßnahmen beruhen auf öffentlichem Recht und stellen Ausübung öffentlicher Gewalt dar"³⁾. Ob und inwieweit ganz vom Kriterium "öffentlich" abgesehen werden kann und Leistungen Privater an Private schlechthin als Subventionen zu klassifizieren sind, kann dahingestellt bleiben, da sich eine derart weite Fassung des Subventionsbegriffs bisher nicht durchgesetzt hat und wegen der fehlenden Unterscheidbarkeit von der Schenkung (denkbar wäre die vom privaten "Subvenienten" verfolgte Zweckrichtung) nur schwer durchsetzen wird. Nicht unter den Subventionsbegriff fällt auch trotz vergleichbarer Struktur und mittelbarer Begünstigung (Entlastung) Privater der zwischen verschiedenen Trägern öffentlicher Verwaltung (z. B. von Bund an Land oder Gemeindeverband) vorgenommene Finanzausgleich, die Dotation⁵⁾. Es reicht aus, daß Subventions-

1) Ipsen, AöR 78, S. 288 Fn. 3.

2) Ders., DVBl., a.a.O., S. 503.

3) Götz, a.a.O., S. 65, und AöR 85, S. 217 f.

4) Fackelmeyer, S. 11, spricht von "zahlreichen privaten Subventionen".

5) Wolff, a.a.O., S. 216; vgl. Möller, S. 65 f.

empfänger außerhalb der öffentlichen Verwaltung als selbständige Rechtssubjekte stehen. Unternehmen der öffentlichen Hand, die privatrechtlich organisiert sind, können daher im Rahmen ihrer fiskalischen Betätigung wie jedes andere Unternehmen subventioniert werden.

eee) Eigene Definition

Der Übertragung der im (EWG-)Marktordnungsbereich zu erzielenden Ergebnisse in der Frage der Umgehungsstrafbarkeit auf andere Subventionsbereiche könnte nach dem Gesagten folgende bewußt weit gefaßte Definition dienlich sein: Subventionen sind öffentliche, zweckgebundene, geldwerte Leistungen an Empfänger außerhalb der öffentlichen Verwaltung ohne ein adäquates marktwirtschaftliches Entgelt.

c) Der Begriff "Subventionserschleichung"

aa) Arten rechtswidriger Subventionsinanspruchnahme

Die Inanspruchnahme der Subventionen wirft zunächst die Frage nach der Existenz eines Subventionsanspruchs, nach der Rechtmäßigkeit der Subventionsgewährung im konkreten Fall auf. Erst wenn diese (subventions-)verwaltungsrechtliche Vorfrage negativ entschieden worden ist¹⁾, stellt sich die strafrechtliche Frage nach einer Ahndungs-

1) Abgesehen von den kaum praktischen Fällen eines untauglichen Versuchs.

möglichkeit der rechtswidrigen Inanspruchnahme von Subventionsgeldern. Sie ist nicht zwangsläufig zu bejahen, da Versehen und Irrtümer auf Seiten des Subventionsgebers und -nehmers ebenso zu einer ungerechtfertigten Subventionszahlung geführt haben können wie vorsätzliches bzw. absichtliches Täuschungsverhalten des Subventionsempfängers im Sinne der strafrechtlichen Tatbestände des Betruges (§ 263 StGB) oder der Steuerhinterziehung (§ 392 I AO). In Sondertatbeständen kommt bisher auch die strafrechtliche Ahndung bloß leichtfertiger, d. h. grob fahrlässiger¹⁾ Subventionerschleichung in Betracht, wenn auch nur als Ordnungswidrigkeiten. Nach dem Muster des auf § 392 I AO verweisenden § 404 I AO, der auf gewisse indirekte Subventionen (Steuervergünstigungen, Abschöpfungsfreiheit) unmittelbar anwendbar ist, wurden zunächst im Durchführungs-gesetz Milch- und Milcherzeugnisse sowie Rindfleisch vom 19. 7. 1968²⁾ in § 14 I Nr. 1 unrichtige oder unvollständige Angaben wegen der Beschaffenheit, Zusammensetzung oder Menge einer Ware, ihres Ursprungs- oder Bestimmungslandes auch bei leichtfertigem Vorgehen unter Bußgeldandrohung gestellt, wenn hierdurch Subventionen oder Vergünstigungen zu Unrecht gewährt werden³⁾. Für eine einheitliche Geltung dieses Leichtfertigkeitstatbestandes im gesamten Bereich der EWG-Marktordnungen sorgte freilich erst das MOG.

1) Zum Streit über die Gleichsetzung "leichtfertig" - "grob fahrlässig" vgl. unten S. 250 Fn. 5.

2) BGBl. I, S. 838.

3) Vgl. dazu Gurski, in: Tiedemann, Sammelband, 1. Aufl., S. 51, der mit Recht kritisiert, daß in den anderen Marktordnungen entsprechende Regelungen fehlten.

bb) Erschleichung als Überbegriff für Umgehung
und Zuwiderhandlung

Neben der zufälligen, irrtümlichen, fahrlässigen, leichtfertigen, vorsätzlichen, absichtlichen Inanspruchnahme ungerechtfertigter Subventionen ist eine weitere, mit den genannten nicht völlig kongruente Kategorie vorhanden: die Lückenausnutzung durch Umgehungshandlungen. Mit dem Begriff der Subventionserschleichung werden sowohl die vorsätzlichen Normumgehungen¹⁾ als auch die direkten Zuwiderhandlungen gegen den Betrugstatbestand oder die "Erschleichung nicht gerechtfertigter Steuervorteile" (§ 392 I AO) umschrieben. Bei der Konzeption der Normerschleichung als Korrelat der Normumgehung ist die Subventionserschleichung daher nicht nur eine strafrechtliche, sondern auch eine verwaltungsrechtliche Kategorie. In diesem Sinne bedeutet Subventionserschleichung das Erschleichen begünstigender verwaltungsrechtlicher (subventionsgewährender) Normen. Inwieweit bereits die Einstufung eines als Umgehung erscheinenden Verhaltens als Subventions(norm)erschleichung eine Sanktions- oder Strafwürdigkeit impliziert, evtl. schon nach geltendem Recht die Strafbarkeit zwangsläufig zur Folge hat, soll anhand von Strafverfahren²⁾, verwaltungsrechtlichen Streitigkeiten, zumindest aber durch Anführung nur ihrer Erscheinungsform nach oder sonst irgendwie unvollständig bekannt gewordener Fälle untersucht werden.

1) Vgl. zum Verhältnis Erschleichung - Umgehung oben S. 13

2) Bei den ausgewählten Straf- oder Ermittlungsakten handelt es sich um dieselben, die bereits dem BMJ-Gutachten (Tiedemann) zugrundelagen. Es wurde eine gewisse Vorauswahl getroffen, um von den Fällen der Subventionserschleichung nur die unter Umgehungsgesichtspunkten irgendwie einschlägig erscheinenden, nicht notwendig echte Umgehungsfälle darzustellen. Entsprechend wurde auch bei anderen Quellen möglicher Umgehungsfälle verfahren.

2. Die Sanktionswürdigkeit der Subventionerschleichung, dargestellt anhand von "Umgehungsfällen" auf dem Agrarsektor

- a) Einführung in die Subventionierung des EWG-Außenhandels (Erstattungs- und Abschöpfungs-system)

Die theoretische Möglichkeit der Umgehung bei begünstigenden Normen wurde bereits anhand der skizzenhaften Darstellung des "Wurst-Falles"¹⁾ angedeutet. Dieser setzt wie die meisten noch darzustellenden Beispielsfälle eine gewisse Kenntnis der spezifischen Problematik der EWG-Außenhandels-subventionierung voraus. Die Falldarstellung soll mit einigen Fällen der Subventionserschleichung aus der EWG-Übergangsphase beginnen, nachdem vorab in groben Umrissen die Grundstrukturen²⁾ der Außenhandelssubventionierung erläutert worden sind. Auf die vertiefte Behandlung der politisch-ökonomischen Hintergründe muß verzichtet werden, obwohl der unter dem Gesichtspunkt der Zweckver-eitelung durch Umgehungsverhalten relevante Sub-ventionszweck letztlich auch zur Erörterung dieser Hintergründe nötigt. Es mag hier der Hinweis auf die Existenz eines Preisgefälles zwischen Welt-marktpreisen (Preisen in "Drittländern", d. h. solchen Staaten, die nicht Mitglieder der europäischen Gemeinschaften sind) und EWG-Preisen genügen. Um die Ausfuhr aus EWG-Staaten in Drittlän-der zu ermöglichen, traditionelle Handelsströme

1) Oben S. 38 f.

2) Ausführlich z. B. Götz, Wirtschaftssubventio-nen, S. 143 ff.

trotz des bestehenden Preisgefälles aufrechtzuerhalten u. a., sehen verschiedene EWG-Verordnungen die Gewährung von Erstattungen für solche Drittlandexporte vor. Entsprechend¹⁾ steht diesen direkten Ausfuhrsubventionen bei Importen aus Drittländern, wo die betreffende Ware zu einem niedrigeren Preis, dem Weltmarktpreis, gehandelt wird, eine Abgabepflicht gegenüber: die Abschöpfungspflicht²⁾. Der Importeur hat bei der Einfuhr bestimmter (anbietungspflichtiger) Waren diese der EVSt³⁾ (Einfuhr- und Vorratsstelle) anzubieten. Diese Stelle kauft die Ware entweder zum Weltmarktpreis auf, um sie in die Bundesreserve zu überführen, oder aber, und das ist der hier interessierende Fall, verkauft die Ware unter Verteuerung um einen bestimmten Betrag (den Abschöpfungssatz) sogleich wieder an den Importeur zurück. Bei diesem Regelfall erfolgt die Zwischenschaltung der EVSt als Käufer und Rückverkäufer nur konstruktiv zum Zwecke der Abschöpfungserhebung. Ist der Abschöpfungssatz null (oder sehr niedrig), besteht also bei dem betreffenden Produkt eine völlige (oder weitgehende) Befreiung von der Abschöpfungspflicht, so kann von einer indirekten Subvention⁴⁾ gesprochen werden. Eine besondere Verknüpfung von Ausfuhrer-

1) Zum Korrelationsverhältnis unten S. 261.

2) Vgl. dazu eingehend Ehle-Meier, S. 538 ff. m. w. N.; Götz, a.a.O.; Franzen-Gast, Einl., Rn. 182; BGH NJW 1973, S. 1562 ff.

3) Vgl. dazu z. B. Götz, a.a.O., S. 151 f.; BGH a.a.O., S. 1562.

4) a. M. wohl Götz, a.a.O., S. 144, Fn. 40, der aber nicht die "Abschöpfungen", sondern die Abschöpfungsbefreiungen mit Subventionen vergleichen sollte.

stattungen und abschöpfungsfreier Einfuhr kennt z. B. die Getreidenmarktordnung (bereits vor der EWG-Marktordnungsphase): die Exportsubvention wird nicht in Gestalt einer Barerstattung, sondern in Form von abschöpfungsfreier Einfuhr einer zur Herstellung des Exportgutes (z. B. Weizenmehl) benötigten entsprechenden Menge¹⁾ des betreffenden Rohprodukts (im Beispiel Weizen) gewährt. Anstelle von Bargeld werden also Einfuhrberechtigungsscheine, die auch übertragbar sind und wertpapiermäßig gehandelt werden, ausgegeben. Obwohl zur Barsubvention kein wesentlicher Unterschied besteht, werden eventuelle Manipulationen des Exporteurs rechtlich nicht als Erstattungsererschleichung (Betrug - § 263 StGB), sondern als Abschöpfungshinterziehung eingestuft. Im nationalen Marktordnungszeitraum bis 1962 wurde diese ebenfalls durch § 263 StGB erfaßt, nach Einführung des Abschöpfungserhebungsgesetzes²⁾ gemäß § 2 I dieses Gesetzes als Steuerhinterziehung i. S. des § 396 I, IV AO a. F. bzw. § 392 I AO n. F. bestraft. Obwohl die Subventionsererschleichungen auf dem Getreidesektor nur zum kleinen Teil durch Umgehungshandlungen bewirkt wurden, ist die unterschiedliche strafrechtliche Behandlung wegen der im § 6 StAnpG geregelten Umgehungsanktionen von großer Bedeutung für die Umgehungen im Bereich der landwirtschaftlichen Marktordnungen allgemein. Da in den Getreidemarktordnungen

1) Z. B. durften für 100 Gewichtseinheiten Mehl 158 Einheiten Weizen abschöpfungsfrei eingeführt werden.

2) Gesetz über die Erhebung der Abschöpfungen nach Maßgabe der Verordnungen der Europäischen Wirtschaftsgemeinschaft über die schrittweise Errichtung gemeinsamer Marktorganisationen für die landwirtschaftlichen Erzeugnisse vom 25. 7. 1962 (BGBl. I, S. 453).

die Aus- und Einfuhrsubventionen in Form der abschöpfungsfreien Einfuhr gewährt werden, ist hier - auch schon vor dem Inkrafttreten des § 31 MOG¹⁾ - grundsätzlich die steuerliche Umgehungsregelung des § 6 StAnpG einschlägig, in anderen Marktordnungen hingegen nur bei Einfuhrmanipulationen. Ob § 6 StAnpG wirklich im EWG-Recht mit seinem Gemeinsamen Zolltarif anwendbar ist, wird später²⁾ zu untersuchen sein. In den Getreidefällen ist ebenso wie in anderen Bereichen kaum eine klare Abgrenzung von Zuwiderhandlung gegen einen Unrechtstatbestand und legalem Verhalten zu vollziehen. Man denke nur an die durch strittige Bezeichnungen wie "perlförmig geschliffene Gerstengraupen"³⁾ hervorgerufenen fließenden Übergänge, die besonders im Getreidebereich wegen der vielfältigen Differenzierungen der Warenqualitäten vorkommen⁴⁾.

b) Falldarstellungen und -beurteilungen

Die EVSt fungiert als Preis- und Mengenschleuse⁵⁾ zwischen Märkten mit unterschiedlichem Preisniveau. Bis zur Angleichung der Märkte innerhalb der EWG in einer sog. Übergangsphase gab es eine spezielle Kategorie von "Drittlandfällen", die von den unterschiedlichen Preisen im EWG-Binnenmarkt geprägt wurden. Dies mag an folgendem Beispiel der Lückenausnutzung verdeutlicht werden:

1) Dazu unten S. 244 ff.

2) Anhand des Mayonnaisefalles (Fall Nr. 11).

3) Tarif-Nr. 11.02 des GZT; vgl. dazu Tiedemann, NJW 1972, S. 663.

4) Tiedemann, a.a.O; vgl. auch Gurski, in: Tiedemann, Sammelband, 1. Aufl., S. 43.

5) Vgl. zur EVSt oben S. 112.

Fall Nr. 1¹⁾: Schlachtschweine-Fall I

Die deutsche Exportfirma E führte in der Zeit vom 25. 4. bis zum 24. 6. 1963 in 19 Fällen insgesamt 2410 lebende Schlachtschweine angeblich in die Schweiz (Drittland) aus und erhielt dafür fast 290.000,- DM Barerstattungen gemäß den Art. 1, 11 EWG-VO Nr. 20²⁾, § 5 DurchfG VO Nr. 20³⁾ und § 4 ErstVO Schweine/Eier/Geflügel⁴⁾ nebst Anlage (Spalte 6). Die Subventionierung des Drittlandexportes sollte vor allem die Auswirkung des Unterschieds zwischen den Futtergetreidepreisen auf die Futterkosten ausgleichen. In den Ausfuhrpapieren wurde die Schweiz als Verbrauchsland bezeichnet, in Wirklichkeit wurden die Schweinesendungen nach Abfertigung auf dem Güterbahnhof Basel lediglich durch die Schweiz transitiert und an die Mailänder Fa. M geliefert, welche bereits vorher Direktabnehmer zweier entsprechender Schweinelieferungen gewesen war. Die fraglichen 19 Sendungen liefen über die Baseler Fa. X, Y & Co., welche die Rechnungen bezahlte. Die ersten drei Sendungen adressierte man - angeblich versehentlich wegen derselben Anschriften - sogar an die Fa. Y & E, deren Gesellschafter der Inhaber E

1) Dargestellt von Tiedemann, in: Sammelband, 2. Aufl., S. 18, sowie ausführlich in: BMJ-Gutachten (Fall Nr. 20 a) und in: Subventionskriminalität, S. 121 ff. (Fall Nr. 16).

2) VO Nr. 20/62 des Rats der EWG über die schrittweise Errichtung einer gemeinsamen Marktorganisation für Schweinefleisch (ABl.EG 1962, S. 945 ff.).

3) Gesetz zur Durchführung der Verordnungen Nr. 20 (Schweinefleisch), Nr. 21 (Eier) und Nr. 22 (Geflügelfleisch) des Rates der EWG sowie zur Änderung des Gesetzes zur Förderung der deutschen Eier- und Geflügelwirtschaft (BGBl. I 1962, S. 465).

4) VO über Erstattungen bei der Ausfuhr von Waren der Verordnungen Nr. 20 (Schweinefleisch), Nr. 21 (Eier) und Nr. 22 (Geflügelfleisch) des Rates der EWG vom 8. 3. 1963 (BGBl. I, S. 152).

der deutschen Exportfirma und der mit ihm seit Jahren befreundete Mitinhaber Y des als Strohm ann eingeschalteten Schweizer "Abnehmers" (Fa. X, Y & Co.) waren. Die bewußte Einschaltung der Fa. Y & E, die sich mit Im- und Exporten aller Art, speziell mit Transitgeschäften befaßte, kam nicht in Betracht, weil sie den Hintergrund des Schweinegeschäfts aufgedeckt hätte. Ursächlich für die Gewährung der Erstattungen durch die Erstattungsbehörde (EVSt), in der E übrigens Verwaltungsratsmitglied war, - selbst über den Zeitpunkt ihrer Kenntniserlangung vom tatsächlichen Warenverbleib (Italien) hinaus - war die umstrittene Definition des Verbrauchslandes. Wegen des Ausfuhrbegriffes verwies § 1 ErstVO, a.a.O., auf § 4 II Nr. 3 AWG¹⁾, der "Ausfuhr" als das Verbringen von Sachen nach fremden Wirtschaftsgebieten definierte. Hinsichtlich des Verbrauchslandbegriffes nahm § 1 II ErstVO auf die Vorschriften über die Statistik des grenzüberschreitenden Warenverkehrs Bezug. Nach § 10 VI AHStatDV²⁾ war Verbrauchsland "das Land, in dem die Waren gebraucht oder verbraucht, bearbeitet oder verarbeitet werden sollen". War das Verbrauchsland nicht bekannt, so galt gemäß § 10 VII, a.a.O., das Empfangsland als Verbrauchsland. Empfangsland war das Land, in das die Waren aus dem Erhebungsgebiet verbracht werden sollten, ohne daß sie in Durchfuhrländern anderen als den mit

1) Außenwirtschaftsgesetz vom 28. 4. 1961 (BGBl. I, S. 481 ff.).

2) Verordnung zur Durchführung des Gesetzes über die Statistik des grenzüberschreitenden Warenverkehrs vom 13. 11. 1964 (BGBl. I, S. 9, 14).

der Beförderung zusammenhängenden Aufenthalten oder Rechtsgeschäften unterworfen werden sollten. War auch dieses Land nicht bekannt, so galt als Empfangsland gemäß § 11 II, a.a.O., das letzte bekannte Land, nach dem die Waren abgesandt wurden.

E, der in seiner Eigenschaft als Mitglied der EVSt über die wesentlichen Vorgänge, Rechtsanschauungen usw. dieser Stelle zumindest informiert war, wenn er nicht gar auf die ihn betreffenden Entscheidungen (z. B. Gewährung der Erstattungszusage gemäß § 5 I Nr. 1 ErstVO, a.a.O.) Einfluß ausübte, kam die verfehlte Interpretation der genannten Legaldefinitionen durch die EVSt und das ihr übergeordnete Bundesministerium für Ernährung, Landwirtschaft und Forsten (BMELF) zugute. Nach Ansicht der EVSt¹⁾ war nicht allein das objektive Verbringen der Ware über die Grenze entscheidend (was im Fall E freilich eine Schweizausfuhr bedeutet hätte), sondern auch ein "Willenselement", nämlich der erklärte Wille des Exporteurs, der auf einen geschlossenen außenwirtschaftlichen Gesamtvorgang gerichtet war. Zur Ermittlung dieses Willens führte die EVSt folgende Indizien an:

1. den Verkaufspartner, insbesondere denjenigen, welcher die Rechnungen bezahlt,
2. die Erhebung der Drittlandabschöpfung durch Italien.

Gerade das zweite Kriterium war jedoch vor Erreichung eines einheitlichen, innergemeinschaftli-

1) Schreiben der EVSt an die Zollfahndungsstelle (ZFSt) im Fall E vom 28. 6. 1963, wörtlich zitiert bei Tiedemann, Subventionskriminalität, S. 123.

chen Preisniveaus am Ende der EWG-Übergangsphase unerheblich, weil die italienischen Abschöpfungen einen niedrigeren Betrag ausmachten als die deutschen Drittlanderstattungen, so daß ein - freilich unter den am Schweinegeschäft Beteiligten aufzuteilender - Gewinn infolge des Preisgefälles und der unterschiedlichen Abschöpfungs- und Erstattungssätze verblieb. Das BMELF vertrat die Ansicht, eine einmal erfolgte Drittlandsausfuhr (z. B. in die Schweiz) würde auch durch die spätere Weiterbeförderung der Ware in ein EWG-Mitgliedsland (z. B. Italien) nicht wieder rückgängig gemacht, vorausgesetzt nur, daß im Drittland (Durchgangsland) ein neuer Frachtbrief ausgestellt wurde. Nach Ansicht der ZFSt widersprachen diese - später wieder aufgegebenen - Auffassungen "dem klaren Wortlaut der Erstattungsverordnung sowie dem Sinn dieser Bestimmungen und dem wirtschaftlichen Zwecke, der mit den Erstattungen verfolgt wird".

Abgesehen von dem Hinweis auf die Eindeutigkeit des Wortlauts ist dem wie auch folgender Begründung der ZFSt zuzustimmen: "Wenn man die Auffassung gelten lassen würde, daß bei der Ausfuhr lediglich der in dem Frachtbrief angegebene Bestimmungsort maßgebend sein soll, dann würden sich daraus sehr bedenkliche Konsequenzen bei der Ausfuhr von Kriegsmaterial und anderen Embargogütern ergeben, womit Schiebungen Tür und Tor geöffnet werden würde. Eine solche Auslegung widerspricht allen für die Ausfuhr geltenden Normen und Prinzipien...". Bei heutiger Betrachtung hätte es des Vergleichs mit den Embargogütern

nicht bedurft, da die Schiebungen im Bereich des EWG-Marktordnungsrechts ein bedenkliches Ausmaß angenommen haben. Die Frachtbriefmanipulationen und die Einschaltung von Zwischenhändlern in einem Drittland stellen sich nur als eine unter vielen Erscheinungsformen der Subventionerschleichung dar. Ob es sich um die Ausnutzung von Lücken des damals geltenden Außenhandelsrechts oder lediglich um die Ausnutzung falscher Interpretationen durch die entscheidenden Behörden handelt, bleibt noch zu klären. Es stellt sich m. a. W. die Frage, ob die ZFSt wirklich mit dem Mittel der Auslegung zu dem am Subventionszweck orientierten Ergebnis gelangen kann, ohne den Bereich des möglichen Wortsinns jener fraglichen normativen Tatbestandsmerkmale zu verlassen. Nur falls es nicht möglich sein sollte, das gewünschte Ergebnis durch Auslegung zu erzielen, handelt es sich im Falle E um einen Umgehungsfall. Strafrechtlich waren E und sein ebenfalls beschuldigter Prokurist nicht zu belangen, da ihnen nicht sicher nachgewiesen werden konnte, daß sie subjektiv der Auffassung waren, trotz Einschaltung der Fa. X, Y & Co. handle es sich um eine Ausfuhr in ein EWG-Land (Italien). Dafür war nicht einmal entscheidend, daß die Beschuldigten ihre Kenntnis von der Weiterverbringung der Ware nach Italien überhaupt bestritten; dies sah die Staatsanwaltschaft in ihrer Einstellungsverfügung wohl nicht zuletzt wegen des aus tierseuchenpolizeilichen Gründen bestehenden Schweizer Einfuhrverbots für lebende Schlachtschweine, aber auch aufgrund anderer Umstände als widerlegt an.

Das Umgehungskriterium der künstlichen Sachverhaltsgestaltung läßt sich im Fall der Zwischenschaltung der Baseler Firma nur zum Zwecke der Erstattungsinspruchnahme besonders gut in ihrer Abweichung vom normalen, wirtschaftlich sinnvollen Verhalten (Direktlieferungen nach Italien vor dem Datum der Erstattungsusage) erkennen. Neben der Vereitelung des Subventionszweckes durch diese künstliche Sachverhaltsgestaltung wäre für die Bejahung einer Umgehungshandlung allerdings noch eine Divergenz zwischen ratio legis und möglichem Wortsinn festzustellen. In einem ähnlich gelagerten verwaltungsrechtlichen Verfahren (dem ein tatsächlicher Warenverlauf mit den Stationen BRD - Schweiz - BRD - Schweiz - Italien zugrundelag) vertrat der Bundesfinanzhof¹⁾ die Auffassung, daß nicht einmal ein Verstoß gegen den Subventionszweck vorliege. Nach Ansicht des BFH war es mit dem aus dem EWG-Vertrag sowie aus der Präambel und Art. 14 II VO Nr. 13/64²⁾ zu entnehmenden Grundsatz der Gemeinschaftspräferenz³⁾ unvereinbar, daß die Ausfuhr der betreffenden Waren in EWG-Mitgliedsstaaten (Italien) wegen fehlender Erstattungen völlig unterbunden würden. Dieses vom BFH für unerwünscht gehaltene Ergebnis ließ sich nur dadurch vermeiden, daß die Italienexporte wenigstens nicht schlechter gestellt würden als Drittland-

1) Beschluß des VII. Senats des BFH vom 30. 3. 1971 (Az. VII S 3/69).

2) ABl. EG 1964, S. 556 (in dem vom BFH entschiedenen Fall handelte es sich um Sprühmagermilchpulver).

3) Vgl. dazu Tiedemann, BMJ-Gutachten, S. 127, 138; Götz, Wirtschaftssubventionen, S. 150.

exporte, daß die Erstattungen also ausgezahlt würden. Wäre die Interpretation des BFH richtig, der Subventionszweck also erfüllt, so läge im Fall E nicht einmal eine Gesetzesumgehung, geschweige denn eine Straftat¹⁾ vor. Jedenfalls verdeutlicht die verfehlt²⁾ Auslegung der Erstattungs Vorschriften, insbesondere des Verbrauchslandbegriffes, wie schwierig besonders im EWG-Recht mit seiner Dreistufigkeit ("EWG-Verordnung", "nationales Durchführungsgesetz" und "Ausführungsverordnung") die Ermittlung des Subventionszwecks sein kann. Andererseits sind die EWG-Verordnungen an sich gerade unter dem für die Umgehungserfassung besonders wichtigen Gesichtspunkt der schriftlichen Fixierung der Subventionszwecke in den Präambeln³⁾ noch relativ vorbildlich.

In einem weiteren verwaltungsrechtlichen Verfahren sah das beklagte Hauptzollamt (HZA) den Zweck der Drittländererstattungen zu Recht darin, "Preis- und Wettbewerbsnachteile der innerhalb der EWG produzierten Waren in den dritten Ländern auszugleichen. Diese Funktion der Erstattungen schließt das Erfordernis ein, daß die mit einer Drittländererstattung subventionierten Waren in den Wirtschaftsverkehr des betreffenden dritten Landes gelangten"⁴⁾.

1) Tiedemann, a.a.O., S. 139, weist darauf hin, daß Betrug bereits am Vermögensschaden scheitert.

2) Kritik Tiedemanns, ebenda, und auch in: FAZ, Nr. 216 vom 18. 9. 1972, S. 13 f.; der BFH-Beschluß und weitere Entscheidungen deutscher Gerichte (Übersicht bei Sasse, S. 170) wurden gegenstandslos durch das Urteil des Europäischen Gerichtshofes (EuGH) vom 27. 10. 1971 (EuGHE 17, S. 823 ff.)

3) Vgl. unten S. 272 f.

4) Zitiert nach dem Vorlagebeschluß des BFH vom 15. 12. 1970 (BFHE 101, S. 188, 190); vgl. auch Tiedemann, BMJ-Gutachten, S. 161.

Der EuGH beantwortete die vom BFH gestellte Frage, ob die Überführung der Ware in den zollrechtlich freien Verkehr Voraussetzung der Ausfuhr sei, in der Vorabentscheidung vom 27. 10. 1971¹⁾ positiv und führte weiter aus: "Es stand den Mitgliedsstaaten frei, darüber hinaus zu verlangen, daß die Ware in diesem Land gebraucht oder verbraucht, be-
oder verarbeitet worden war oder werden würde"²⁾. Die Formulierung "werden sollen" in der maßgeblichen deutschen Vorschrift, dem § 10 VI AHStatDV³⁾, wurde also nicht im Sinne einer subjektiven Kenntnis des Warenverbleibs verstanden. Wie sich aus der Gegenüberstellung "worden war" - "werden würde" ergibt, ist hiermit lediglich eine objektive ex-post- bzw. ex-ante-Betrachtung vom Zeitpunkt der Antragstellung oder -bearbeitung aus gemeint⁴⁾. Eine solche Interpretation, die auch vom EuGH freilich nicht ausdrücklich vorgenommen wurde, verläßt jedenfalls nicht den Rahmen des möglichen Wortsinns. Ohne Rekurs auf Umgehungshandlungen war danach im Fall E allein mit dem Mittel der Auslegung des normativen Tatbestandsmerkmals Verbrauchsland bzw. seiner Legaldefinition auszukommen. Der BFH hatte diese Auffassung, daß es auf die objektive Verbringung der Ware in den freien Verkehr des Drittlandes als Mindestvoraussetzung für die Drittlanderstattung ankomme, zwar unter dem Gesichtspunkt einer sonst bestehenden "Gefahr des Mißbrauchs oder der Umgehung der Marktordnungsvorschriften"⁵⁾ erwogen, mangels einer effektiven Kontrolle des tatsächlichen Warenverbleibs aber nicht aufgegriffen.

1) Vgl. S. 121, Fn. 2; zustimmend Sasse, S. 170.

2) Hervorhebung vom Verfasser.

3) Vgl. oben S. 116, Fn. 2.

4) Ebenso Tiedemann, Subventionskriminalität, S. 128.

5) BFH-Beschluß vom 30. 3. 1971, a.a.O.

Die eingangs gestellte Frage ist also dahin zu entscheiden, daß im Fall E durch Einschaltung eines "Strohmannes" und die damit u. a. verbundenen Frachtbriefmanipulationen nicht eine Lücke des Gesetzes, sondern lediglich eine unklare, durch richtige Interpretation aber zu lösende Gesetzesterminologie ausgenutzt wurde. Die Ausnutzung authentischer, dem Subventionsempfänger günstiger Rechtsauffassungen und Gesetzesinterpretationen wurde durch einen sog. Insider-Vorsprung¹⁾ ermöglicht, der durch die Konstruktion und Organisation der Einfuhr- und Vorratsstellen (Beteiligung der Wirtschaft) auf dem (EWG-)Agrarsektor durchaus nicht ungewöhnlich ist. Ähnlich wie in dem geschilderten Fall (Nr. 1) liegt auch die Sachverhaltsgestaltung im folgenden Fall²⁾:

Fall Nr. 2: Schlachtschweine-Fall II

Die deutsche Fa. D verkaufte der Schweizer Fa. S insgesamt 277 Schlachtschweine, die sie in sieben Waggons über Basel ausführte und für deren angeblichen Drittlandexport sie mehr als 33.000,- DM EWG-Barerstattungen erhielt. Obwohl die Schweiz in den Ausfuhrpapieren als Verbrauchsland angegeben war, wurde die Ware über Luino nach Italien weitergeleitet. Allerdings hatte die deutsche Exportfirma die EVSt über den geplanten Geschäftsverlauf informiert und auf die Möglichkeit des Weiterverkaufs nach Italien hingewiesen. Daß es sich um mehr als eine bloße Möglichkeit handelte, ging schon daraus hervor, daß die Fa. D die Ursprungs- und Gesundheitszeugnisse für Italien hatte ausstellen lassen. Ob diese nicht ganz präzisen

1) Dazu Tiedemann, a.a.O., S. 126.

2) Fall Nr. 20 b im BMJ-Gutachten; vgl. auch Tiedemann, Subventionskriminalität, S. 129.

Angaben über den Wahrscheinlichkeitsgrad des Weiterverkaufs nach Italien bereits zur Annahme einer Täuschungshandlung zwingen, erscheint zweifelhaft¹⁾. Die Vornahme eines bloßen Scheingeschäfts²⁾ mit der Fa. S war den Verantwortlichen der Fa. D nicht nachzuweisen. Eine Umgehungshandlung erschiene selbst, wenn sie vorläge³⁾, wegen der Offenlegung des Geschäftsverlaufs kaum strafwürdig⁴⁾.

Ob der Zwischenschaltung von Firmen immer mit Hilfe des konsolidierten Strohmann-Instituts⁵⁾ oder mit sonstigen Mitteln der Auslegung Rechnung getragen werden kann, oder ob der Gedanke der Gesetzesumgehung⁶⁾ herangezogen werden muß, ist anhand weiterer Beispiele zu untersuchen. Je einfacher freilich die Geschäftsgestaltung ist, je weniger sie vom normalen, vom Gesetzgeber ins Auge gefaßten Geschäftsverhalten abweicht, desto schwieriger wird der Nachweis der Künstlichkeit, wirtschaftlichen Sinnlosigkeit oder ähnlicher zur Auffüllung des Umgehungsbegriffes verwendeter Hilfskriterien sein. Der Fall Nr. 3 soll dies verdeutlichen:

-
- 1) Die StA ließ in ihrer Einstellungsverfügung § 263 StGB (Betrug) am Fehlen einer Täuschungshandlung scheitern.
 - 2) Zur Abgrenzung zwischen Schein- und Umgehungsgeschäft vgl. oben S. 21 f, sowie die Kommentare zu den §§ 5, 6 StAnpG.
 - 3) Daß es sich nicht um Umgehung handelt, wurde bereits in Fall Nr. 1 ausführlich begründet.
 - 4) Vgl. zur Offenlegung von Umgehungsverhalten bzw. zur "Umgehungsverschleierung" unten S. 237 ff. und die dort Genannten.
 - 5) Tiedemann, NJW 1972, S. 663; zur Erschleichung von VW-Aktien durch Einschaltung von Strohmannern: BGHSt 19, S. 206 (208 f.).
 - 6) Vgl. FG Hamburg, EFG 1956, S. 93; Kühn-Kutter, Anm. 4/§ 6 StAnpG; Coring, S. 186.

Fall Nr. 3: Handelsabteilungs-Fall¹⁾

Die Mühlenwerke M GmbH bezogen von Oktober 1962 bis Dezember 1964 mehr als 72.000,- DM Subventionen zu Unrecht. Hinsichtlich eines Betrages von 24.158,40 DM entstand der Verdacht des Subventionsbetruges, weil im Zuwendungszeitraum vom 1.6. bis zum 31. 12. 1964 auch für nicht zuwendungsfähige Auslandsvermahlungen Subventionen in Anspruch genommen wurden. In der EWG-Übergangsphase wurden nämlich aufgrund der "Bekanntmachung über die Gewährung von Zuwendungen des Bundes auf dem Getreidesektor" vom 30. 10. 1962²⁾ sowie aufgrund weiterer, inhaltlich entsprechender Bekanntmachungen in der Folgezeit Barsubventionen gewährt. Dies geschah in Anwendung des Art. 23 IV VO Nr. 19/62³⁾ u. a. für Erzeugnisse aus Weichweizen, die als Lebensmittel für den inländischen Bedarf verwendet wurden. Die Subvention betrug 2,68 DM/100 Kg Weichweizen und wurde aus Bundesmitteln gezahlt. Die Ermächtigung in Art. 23 IV, a.a.O., deckte den Fall, daß die Endverbraucher bei Inkrafttreten der VO Nr. 19/62 für eingeführtes Getreide nicht den für inländisches Getreide gültigen Preis zahlten. Die Auswirkung dieser Subvention auf die Verbrauchspreise durfte die Auswirkung der Abschöpfungserhebung auf die vor Inkrafttreten der EWG-Verordnung angewandten Preise nicht übersteigen. Bis zum Ende der EWG-Übergangsphase sollten sich diese Subventionen schrittweise bis null verringern.

1) Tiedemann, Subventionskriminalität, Fall Nr. 26 (S. 169 ff.).

2) BAnz. Nr. 210 vom 6. 11. 1962.

3) "Verordnung Nr. 19 über die schrittweise Errichtung einer gemeinsamen Marktorganisation für Getreide" des Rates der EWG (BGBl. II, S. 710).

Entgegen ihrer sonstigen Handhabung setzte die Fa. M, welche die subventionsfähigen Mehlprodukte in einem ihrer drei Zweigwerke herstellte und daher antragsberechtigt war, im fraglichen Zeitraum keinerlei nicht zuwendungsfähige Auslandsvermahlungen in den auf Formblättern der Mühlenstelle Bonn eingereichten Subventionsanträgen ab, obwohl der Export von 7.216 dz Weizenmehl nachgewiesen werden konnte und auch von den Verantwortlichen des Unternehmens nicht in Abrede gestellt wurde.

Das Ermittlungsverfahren wegen Betruges wurde dennoch aus subjektiven Gründen eingestellt. Die Einlassungen der Beschuldigten zeigen deutlich, welche Rolle die Umgehung von Subventionsnormen selbst dann spielen kann, wenn es sich objektiv um eine Zuwiderhandlung handelt: die Exporte seien über eine gegenüber den Mühlen "völlig selbständige und souveräne Firma" gelaufen, nämlich über die sog. "Handelsabteilung", welche von den drei Mühlen der M GmbH lediglich (versehentlich) "formaljuristisch noch nicht getrennt" worden sei. Die Fa. M sprach in einem Schreiben an die Mühlenstelle Bonn von einem offensichtlichen Abwicklungsversehen eines ihrer Mitarbeiter, da die fragliche, für den Export bestimmte Partie deshalb nicht subventionsfähig wäre, weil sie "nicht als Fremdgeschäft an einen Inländer angesehen werden" durfte. Nach Auffassung der Fa. M bestand aber bezüglich einer anderen Partie der Subventionsanspruch zu Recht, weil diese Lieferung an einen Inländer erfolgt sei, der die Verfügungsgewalt über sie erlangt habe. Man mag die "Zwischen-

schaltung einer wirklich gewollten und formal verselbständigten Abteilung des Unternehmens im Fall M zum Zwecke der Exportverschleierung als Musterbeispiel der Umgehung"¹⁾ ansehen. Ob es sich dabei objektiv wirklich um eine Umgehung oder vielmehr um eine Nichterfüllung der Subventionsnormen handelt, wird freilich eher i. S. der zweiten Alternative zu entscheiden sein. Kommt es ähnlich wie in den Drittlandexportfällen (Nrn. 1 und 2) auf die objektive Verbringung des Mehls ins Ausland an, gleichgültig, wieviele Stationen zwischengeschaltet werden, wie es allein dem Subventionszweck entspricht und wie es wohl noch mit den Mitteln der Auslegung entschieden werden kann, so verbleibt für eine objektive Umgehungshandlung kein Raum mehr. Gleichgültig bliebe dabei, ob ein formal verselbständigter Betrieb innerhalb der Fa. M oder, wie der Hauptbeschuldigte bei seiner polizeilichen Vernehmung als Möglichkeit selber andeutete, ein "bekannter großer Hamburger Mehlhändler" in die Abwicklung des Exports eingeschaltet würde. Insoweit bestünde höchstens ein gradueller Unterschied in der Frage nach der Künstlichkeit der Sachverhaltsgestaltung dergestalt, daß die Gründung und Einschaltung einer verselbständigten Handelsabteilung innerhalb des Unternehmens nur zum Zwecke der Subventionerschleichung stärker vom normalen Geschäftsverlauf abweicht als der mittelbare Export über einen anderen inländischen Zwischenhändler in derselben Absicht. Völlig ungewöhnlich ist allerdings auch die Gründung selbständiger Firmen

1) Tiedemann, BMJ-Gutachten, S. 265; vgl. auch ders., Subventionskriminalität, S. 171.

und Abteilungen innerhalb eines Unternehmens nicht. Interessant wird der Fall M wegen der subjektiven Tatseite - auch als Umgehungsfall. Bezüglich der Nichtverwirklichung der subventionsgewährenden Norm (Lieferung unmittelbar ins Ausland) lag zwar Fahrlässigkeit vor, die für eine strafrechtliche Sanktion nach geltendem Recht (§ 263 StGB) nicht ausreichte. Die Fahrlässigkeit lag aber nur darin, daß man versäumt hatte, den an sich geplanten vermeintlichen Umgehungs Sachverhalt (Zwischenschaltung der Handelsabteilung) zu verwirklichen. Diejenige "Fahrlässigkeit", welche nur darin liegt, bei der Vermeidung einer Zuwiderhandlung eine - vermeintliche - Umgehungshandlung nicht in die Tat umgesetzt zu haben, vermag die Strafwürdigkeit jedenfalls dann nicht aufzuheben, wenn dies dem Subventionsgeber leichtfertig nicht offengelegt wird. Ob dies der Fall ist, ist eine letztlich wohl zu bejahende Tatfrage. Nach geltendem Recht stellt sich der Sachverhalt im subjektiven Bereich so dar, daß irrig eine Umgehung und somit eine legale Verhaltensweise angenommen wurde, während objektiv die Subventionsvoraussetzungen nicht erfüllt wurden (nicht bloß unter Verletzung ihres Sinns und Zwecks erschlichen). Die irrtümliche Annahme einer Umgehungshandlung schließt den Vorsatz der Zuwiderhandlung (Nichterfüllung des subventionsgewährenden Tatbestandes, Betrug) aus. Gleichwohl wird in solchen Fällen regelmäßig ein Täuschungsvorsatz gegeben sein (unabhängig davon, ob über eine Zuwiderhandlung oder nur Umgehung getäuscht werden soll). Dies gilt auch schon de lege lata, eben weil sich

der Täter nicht sicher sein kann, ob ihm durch die vermeintliche legale Umgehungshandlung wirklich eine Vermeidung der Zuwiderhandlung (Tatbestandserschleichung) gelungen ist. Bei einer der lege ferenda vorstellbaren Umgehungssanktionierung¹⁾ würde sich im Fall M folgende Lösung ergeben: objektiv liegen die Voraussetzungen der Subventionsnorm nicht vor, der Subventionsanspruch ist nicht gegeben, Betrug kommt unter den Voraussetzungen des § 263 StGB (Täuschungshandlung!) in Betracht. Subjektiv besteht nur ein sog. Umgehungsvorsatz. Der Tatbestand der Subventionserschleichung, welcher eine Umgebungsbestrafung impliziert, muß zur Bewältigung dieses Falles oder ähnlicher Konstellationen als Auffangtatbestand fungieren, d. h. eine Strafbarkeitslücke bei objektiver Zuwiderhandlung (Tatbestands-Nichterfüllung) und subjektiver Umgehung (Tatbestandserschleichung) dürfte nicht entstehen: der sog. Umgehungsvorsatz müßte strafrechtlich irrelevant sein. Er wird dies, soweit die strafrechtliche Bewehrungsnorm an die Umgehung verwaltungsrechtlicher Vorschriften anknüpft; denn die vorsätzliche Umgehung bezieht sich dann nur auf die verwaltungsrechtlichen Normen, während der strafrechtlichen Vorschrift (z. B. Subventionserschleichung) selbst durch bewußtes "umgeherisches" Verhalten gar nicht mehr ausgewichen werden kann. Möglich erscheint allenfalls noch die Berufung auf einen Verbotsirrtum, die aber zumindest auf dem Gebiet der verrechtlichten landwirtschaftlichen Marktordnungen kaum glaubhaft erscheinen dürfte.

1) Dazu unten Teil C.

Auf eine Besonderheit des Falles Nr. 3, dem weniger durch einen speziellen Auffangtatbestand für Umgehungsverhalten als durch einen allgemeinen Auffangtatbestand für leichtfertige Begehungsweisen¹⁾ für die vermutlich, aber nicht nachweisbar vorsätzlich begangenen "Subventionserschleichungen" strafrechtlich beizukommen gewesen wäre, soll am Ende noch hingewiesen werden: die Verantwortlichen der Fa. M ließen sich in einer bei Subventionsstrafverfahren typischen²⁾ Weise dahin ein, keine Täuschungshandlung begangen, sondern ganz offen gehandelt zu haben, da bei den laufend von der Mühlenstelle Bonn durchgeführten Prüfungen der Sachverhalt jederzeit aus den Büchern hätte entnommen und nach der bisherigen Handhabung eventuelle Differenzen auf dem Verrechnungswege ausgeglichen werden können. Es stellt sich also die Frage, ob die offene oder versteckte Umgehungshandlung hinsichtlich ihrer strafrechtlichen Sanktionswürdigkeit unterschiedlich zu bewerten ist, ob die Subventionserschleichung durch Normumgehung nur dann strafbar sein soll, wenn diese verschleiert wird.

Im Zusammenhang mit der Zwischenschaltung von Firmen beim Warenexport soll hier auch ein Fall der Erschleichung von Ausfuhrhändlervergütungen dargestellt werden, wenngleich ihm ein strafrechtlicher Gehalt abgesprochen wird³⁾. Seine Bedeu-

1) Dazu unten S.249 ff.

2) Vgl. Tiedemann, Subventionskriminalität, a.a.O.

3) BFH BStBl.III/1960, S. 111 (113); a. M. trotz Billigung des Ergebnisses Tiedemann, BMJ-Gutachten, S. 633 f., der die Schwierigkeit im Nachweis des Täuschungsvorsatzes sieht.

tung liegt vor allem in der Übertragbarkeit der steuerrechtlichen Umgehungsgrundsätze auf das Recht der Steuervergütungen¹⁾ und evtl. der direkten Subventionen allgemein.

Fall Nr. 4: Ölmühlen-Fall

Der Getreide- und Futtermittelgroßhandel Fa. G exportierte gegen Ausfuhrhändlervergütung Ölschrote, die als Futtermittel verwendet wurden und bei der Extraktion importierter Ölsaaten und Ölfrüchte durch Ölmühlen angefallen waren. Von der Steuerfahndungsstelle im Jahre 1954 bei der Fa. G durchgeführte Prüfungen ergaben, daß die zwischen den Ölmühlen (Ö) und der Fa. G geschlossenen Kaufverträge auf Veranlassung der Fa. G in zahlreichen Fällen auf Drittfirmen (D) "umgestellt" wurden²⁾. Die eingeschaltete Drittfirma hatte nach der Vertragsumstellung die jeweilige Partie unsatzversteuert der Fa. G in Rechnung gestellt, welche ihrerseits als Exporteur auftrat und die Ausfuhrhändlervergütung beantragte. Gegenüber der Ö übernahm die Fa. G z. T. die Garantie für die ordnungsgemäße Abwicklung und Erfüllung der umgestellten Verträge. In Einzelfällen behielt sich die Fa. G bei Abschluß des Kaufvertrags mit der Ö das Recht vor, eventuell einen anderen Käufer zu benennen und für diesen das Delkredere³⁾ zu übernehmen. Stand von

1) FG Hamburg EFG 1956, S. 93 ff., mit anonymer Anm. ebenda, S. 95; vgl. dazu Kottke, S. 66, 210 ff.

2) Vgl. neben den Genannten auch Coring, S. 186 f.

3) Haftung für die Erfüllung der Verbindlichkeiten des Dritten (vgl. § 394 HGB).

vornherein die Verwendung der Schrote für den Export fest, so ließ die Fa. G die Kaufverträge von der Drittfirma D mit der Mühle Ö schließen. Eine besondere Fallvariante bestand darin, daß sich die Firmen G und D beim Export der Ölschrote wechselseitig einschalteten: einmal war G Exporteur und D Zwischenhändler, beim nächsten Mal waren die Funktionen umgekehrt. Die Ölmühlen verkauften die bei der Extraktion angefallenen Ölschrote über die vertraglich zwischengeschaltete Fa. D, welche 1 % Umsatzsteuer bezahlte und dem "Abnehmer" G in Rechnung stellte, an den Exporteur G. Dieser beantragte und erhielt als Ausfuhrhändler für die Lieferung an einen ausländischen Empfänger 4 % Ausfuhrhändlervergütung. Formal¹⁾ waren die Vergütungs Voraussetzungen, die sich aus § 16 I UStG²⁾ i. V. m. § 70 II Z.3 und § 74 II UStDB³⁾ ergaben, erfüllt. Entscheidend war nämlich nur, daß eine umsatzsteuerliche Vorbelastung der exportierten Ware überhaupt vorlag, nicht hingegen ihre Höhe (hier nur 1 %). Finanzgericht und Bundesfinanzhof begründeten dies mit der Entstehungsgeschichte⁴⁾ der Ausfuhrhändlervergütung sowie mit Sinn und Zweck der genannten Bestimmungen. Von 1918 an war nämlich nicht nur der Export durch den Ausfuhrhändler (hier G), sondern auch durch den Hersteller (hier Ö) umsatzsteuerfrei. Durch die zum genannten Zeitpunkt vorgenommene Ausdeh-

1) FG, a.a.O., S. 93.

2) Umsatzsteuergesetz i. d. F. vom 1. 9. 1951 (BGBl. I, S. 791).

3) Durchführungsbestimmungen zum Umsatzsteuergesetz i.d.F. vom 1. 9. 1951 (BGBl. I, S. 796).

4) Vgl. hierzu BFH, a.a.O., S. 112 f., m.w.N., und FG, a.a.O.

nung der Umsatzsteuerfreiheit auf die Ausfuhr durch den Hersteller drohte die Gefahr des direkten Exports durch den Hersteller, um eine Versteuerung und Verteuerung der Ware im Falle der Einschaltung von inländischen Zwischenhändlern zu vermeiden. Man zahlte diesen daher eine Umsatzsteuerrückvergütung, um ihre Ausschaltung zu verhindern, da gerade die kleinen und mittleren Fabrikanten (Hersteller) auf die Ausfuhrhändler angewiesen waren. Die Ausfuhrhändlervergütung verfolgte also den Zweck, die Chancengleichheit der Ausfuhrhändler im Wettbewerb mit den Herstellern zu gewährleisten, um den im Interesse des deutschen Außenhandels für notwendig gehaltenen Berufsstand des Ausfuhrhändlers zu erhalten¹⁾. Grundsätzlich waren Vorbelastung und Rückvergütung nach § 16 UStG zwar gleich, doch kam in Ausnahmefällen²⁾ (etwa bei "sonstigen Gegenständen" i. S. des § 74 II UStDB) trotz der geringeren umsatzsteuerlichen Vorbelastung der volle Vergütungssatz von 4 % in Anrechnung.

Ansatzpunkt für mögliche Umgehungshandlungen war das inzwischen³⁾ aufgegebene umständliche Vergütungsverfahren mit seinen nachteiligen Auswirkungen, die sich daraus ergaben, daß die genaue Umsatzsteuerbelastung einer Ware in Unkenntnis ihres Produktionsweges nicht festgestellt werden und infolgedessen nur ein pauschaler, die effektive Vorbelastung häufig nicht deckender Ausgleich gewährt werden konnte⁴⁾. Im Fall G betrug die Dif-

1) Vgl. Tiedemann, Subventionskriminalität, S. 266.

2) FG, a.a.O., S. 94, m. w. N.

3) Durch das UStG 1967.

4) Tiedemann, BMJ-Gutachten, S. 432, sowie a.a.O. (oben Fn. 1).

ferenz 3 %, der Gewinn unter Einschaltung eines scheinbaren oder auch ernstlich gewollten Zwischenhändlers brachte also dem Exporteur einen Gewinn in dieser Höhe - abzüglich eines Entgelts für die eingeschaltete Fa. D von 1,- DM/t. Ob es sich um ein Scheingeschäft handelte, ließen die Gerichte im Fall G dahingestellt¹⁾, da jedenfalls in den Fällen der "Kontraktumstellung" ein "Mißbrauch von Formen und Gestaltungsmöglichkeiten des bürgerlichen Rechts" (wie es in der anwendbaren steuerrechtlichen Umgehungsnorm des § 6 StAnpG²⁾ heißt) zu sehen sei. Nach Ansicht des Finanzgerichts hätte "der gewöhnliche, nach kaufmännischen Gesichtspunkten einzuschlagende Weg" darin bestanden, daß die Fa. G "unter Ausschaltung des verteuernenden Zwischenhandels direkt vom Erzeuger gekauft hätte ..."³⁾, wie sie es bei Inlandsgeschäften, bei denen steuerliche Gewinne dieser Art nicht zu erzielen waren, auch tat. Auch die vereinbarten wechselseitigen Lieferungen sah das Gericht als "ungewöhnlichen Weg" an. In der Umgebungsbeurteilung heißt es weiter: "In Wahrheit wollte die (G) auch in den Fällen, in denen sie ungewöhnliche Wege wählte, wirtschaftlich von den die Ölschrote erzeugenden Ölmühlen erwerben. Wirtschaftlich wurde trotz Einschaltung eines Zwischenhändlers von der (G) im wesentlichen derselbe Erfolg erreicht, der erzielt worden wäre,

1) FG, a.a.O.; ähnlich, aber eher verneinend BFH, a.a.O., S. 112.

2) Dazu unten S. 213 ff.

3) FG, a.a.O.

wenn eine den wirtschaftlichen Verhältnissen entsprechende Gestaltung gewählt worden wäre. Die Einschaltung von Zwischenhändlern hatte nach dem eigenen Vortrag der (G) keinen anderen Zweck als den, die Ausfuhrhändlervergütung zu erlangen... Sind die vom Exporthändler eingekauften Waren überhaupt nicht umsatzsteuerlich vorbelastet, so soll er auch keine Händlervergütung erhalten. Führt er jedoch in Fällen, in denen die Vergütung höher ist als die Vorbelastung - lediglich zum Zweck der Erlangung der Vergütung - die Vorbelastung bewußt herbei, so geschieht dies mit der Absicht der Umgehung". Die Gerichte sahen es nicht als ihre Aufgabe, sondern als die des Gesetzgebers an, die Konkurrenzfähigkeit des Schrotexporthandels auf dem Weltmarkt zu gewährleisten¹⁾, und verneinten eine Ausfuhrförderung um jeden Preis²⁾. Gemäß § 6 II 2 StAnpG war die Vergütung genauso wenig zu gewähren, als wenn direkt von der Ölmühle gekauft worden wäre. Freilich wurde ausdrücklich darauf hingewiesen, daß der Kauf der Schrote von Großhändlern anstatt von Ölmühlen für sich allein genommen noch keinen ungewöhnlichen Weg darstellt, sondern daß er hierzu "erst durch die lediglich zum Zwecke der Erlangung der Ausfuhrhändlervergütung vorgenommene Umstellung der Verträge oder bei mit gleichem Ziel vereinbarten gegenseitigen Belieferungen" würde, was in 71 % der im Fall Nr. 4 bekannt gewordenen Fälle nicht nachzuweisen war. Von allgemeiner Bedeutung ist folgende Aussage des BFH³⁾: "Der von der Rechtsprechung⁴⁾... stets be-

1) FG, a.a.O.

2) BFH, a.a.O., S. 113 f.

3) BFH, a.a.O., S. 113, Hervorhebung im Original.

4) Nachweise ebenda.

tonte Grundsatz, dem Steuerpflichtigen stehe es frei, von mehreren möglichen Wegen den steuerlich günstigsten zu wählen, wird dann nicht berührt, wenn der eingeschlagene Weg ungewöhnlich und nicht durch einen besonderen wirtschaftlichen Zweck, sondern nur durch den beabsichtigten Steuervorteil zu rechtfertigen ist und dieser steuerliche Erfolg bei sinnvoller Auslegung des Gesetzes nicht dessen Zweck und Zielsetzung entspricht." Die Ungewöhnlichkeit der Geschäftsgestaltung wurde in der künstlichen Bewirkung der Vorbelastung gesehen, da die Einschaltung von Strohmännern nur zum Zwecke der Subventionserlangung kaufmännischen Gepflogenheiten nicht entspreche. Der BFH bezeichnete es als ungewöhnlich, "wenn ein Exporteur, statt die ihm zur Verfügung stehende billigere Ware auszuführen, über einen anderen Händler mit Umsatzsteuer belastet und teurer einkauft, wobei sich der eingeschaltete Händler teils nur mit dem Ersatz der Umsatzsteuer, teils damit und mit einer erheblich niedrigeren Gewinnspanne als bei normalen Lieferungen begnügt und im übrigen keinerlei kaufmännische Funktionen erfüllt als die, seinem Vertragspartner zur Ausfuhrhändlervergütung zu verhelfen"¹⁾

Erweist sich schon die Bejahung des nach Auffassung der Gerichte gemischtsubjektiv-objektiven Kriteriums "ungewöhnlich" als problematisch, wenn auch im konkreten Fall im Ergebnis durchaus zutreffend, so stellt sich doch das Hauptproblem in der von den Gerichten positiv beantworteten²⁾ Fra-

1) BFH, u.a.O., S. 114, Hervorhebung im Original.

2) BFH, u.a.O., S. 112.

ge der Übertragbarkeit der steuerrechtlichen Umgehungsregelung auf das Vergütungsrecht. Die Anwendbarkeit des § 6 StAnpG wurde mit einer zweispurigen Argumentationsweise begründet: zum einen mit dem steuerrechtlichen Charakter (dem Anknüpfen an steuerrechtliche Tatbestände) des Vergütungsanspruchs¹⁾, zum anderen mit der Aussage, daß der "erstmal in der AO, jetzt im § 6 StAnpG formulierte Rechtsgedanke Geltung für das gesamte öffentliche Recht beansprucht", weil es nämlich "heute ganz allgemeiner Rechtsüberzeugung" entspreche, "daß niemand durch mißbräuchliche Schaffung von Umgehungstatbeständen steuerliche Vorteile erringen soll"²⁾. Während auf die Problematik eines allgemeinen Rechtsgedankens und seine Verwertbarkeit in Verwaltungs- und Strafrecht noch näher einzugehen sein wird³⁾, soll das steuerrechtliche Argument der entscheidenden Instanzen hier skizziert werden: Der Unterschied zwischen Steuer- und Vergütungsrecht liegt zwar in der Leistungsrichtung⁴⁾ (Bürger - Staat einerseits, Staat - Bürger andererseits), doch zeigt bereits ein Vergleich mit der unzweifelhaft⁵⁾ dem Steuerrecht zuzurechnenden Steuererstattung, daß es auf die Leistungsrichtung nicht entscheidend

1) BFH, a.a.O., S. 114, und FG, a.a.O., S. 94, jeweils m. w. N.

2) BFH, a.a.O., S. 112; in einer letztlich doch nicht hinreichend abstrakten Sentenz ("steuerliche Vorteile"....).

3) Unten, S. 252 ff.

4) FG, a.a.O., S. 94.

5) BFH, a.a.O.

ankommen kann. Erstattungs- und Vergütungsanspruch unterscheiden sich zwar dadurch, daß beim ersten Steuerzahler und Anspruchsberechtigter identisch sind, beim zweiten jedoch auseinanderfallen. Mit Recht wurde dieser Unterschied nicht als erheblich angesehen, weil auch im Vergütungsrecht eine Preisabwälzungsmöglichkeit besteht und wahrgenommen wird, der Anspruchsberechtigte also wirtschaftlich auch Träger der Steuerlast ist. Da sich mit dieser Begründung die Vergütungsansprüche als "eine Form der Regelung des Steueranspruchs"¹⁾ begreifen lassen, ist die Umgehungsvorschrift des § 6 StAnpG zu Recht²⁾ auf den geschilderten Sachverhalt angewendet worden, ohne daß es einer Bezugnahme auf einen allgemeinen, über das Steuerrecht hinausgehenden Rechtsgedanken bedurft hätte.

In einer anonymen Anmerkung zur Entscheidung des FG Hamburg³⁾ wurde die Frage, ob es sich überhaupt um eine Umgehung (welche nur über § 6 StAnpG erfaßt werden kann) handelt oder ob bereits mit Hilfe der Auslegung, d. h. mit der in § 1 StAnpG verankerten wirtschaftlichen Betrachtungsweise das gleiche Ergebnis zu erzielen gewesen wäre, lediglich angedeutet. Auch auf diese Fragestellung wird später bei der Klärung des steuerrechtlichen Umgehungstatbestandes und seiner systematischen Abgrenzung zu anderen Instituten zurückzukommen sein⁴⁾. Die Ausfuhrhändlervergütung erweist sich

1) BFH, a.a.O., m. w. N.

2) Vgl. aber zu den Bedenken von Tiedemann (BMJ-Gutachten, S. 711) und Tipke-Kruse (Rn. 6/§ 6 StAnpG) unten S. 261.

3) a.a.O., S. 95.

4) Unten S. 214 ff.

ähnlich wie z. B. die Erstattungen in Form der abschöpfungsfreien Einfuhr auf dem Getreidesektor als Nahtstelle zwischen direkten und indirekten Subventionen. Daher bietet sich das kombinierte Modell¹⁾ der verwaltungs- und strafrechtlichen Umgehungssanktionierung, das im Fall Nr. 4 freilich nur z. T. (§ 6 StAnpG) angewendet wurde, auch für eine Umgehungsregelung im Bereich der direkten Subventionen an: § 392 I AO n. F. i. V. m. § 6 StAnpG.

Den bisher dargestellten Fällen ist die Einschaltung eines "Zwischenhändlers"²⁾ (Strohmannes³⁾) bei der Warenausfuhr gemeinsam. Das Umgehungsverhalten erweist sich in diesen Fällen als Rechtsgeschäft und wird daher durch die in § 6 StAnpG verwendete Formulierung "Mißbrauch von Formen und Gestaltungsmöglichkeiten des bürgerlichen Rechts" erfaßt. Unterschiede bestehen in der Subventionsform, in der produktabhängigen Erscheinungsform der Subventionserschleichung und in der Einstufung als Zuwiderhandlung (Fälle Nrn. 1 - 3) bzw. Umgehung (Fall Nr. 4). Im Gegensatz zu den Fällen Nrn. 1 - 4 handelt es sich bei den folgenden Nrn. 5 - 7 um Manipulationen bei der Einfuhr. Die Erschleichung der Befreiung von Einfuhrabgaben läßt sich nach der hier verwendeten weiten Subventionsdefinition als Erschleichung indirekter Subventionen begreifen.

Vor der Darstellung der Fälle Nrn. 5 und 6, deren Gegenstand die Abschöpfungsvereitelung bei der

1) Dazu unten S. 232 ff.

2) Apostrophiert bei Franzen-Gast, Rn. 76/§ 392.

3) Im Fall Nr. 4 vom BFH, a.a.O., S. 114, ausdrücklich so benannt; ebenso Coring, S. 186.

Zuckereinfuhr in der nationalen Marktordnungsphase (1951 - 1967) ist und die im wesentlichen die gleichen Subventionsvoraussetzungen haben, sollen diese gesetzlichen Voraussetzungen vorab skizziert werden.

Das ZuckerG vom 5. 1. 1951¹⁾ als nationales Marktordnungsgesetz bestimmte in § 9 I, daß importierter Zucker nur durch die Einfuhrstelle in Verkehr gebracht und nur mit Zustimmung dieser Stelle verarbeitet oder sonst verwertet werden durfte. Spätestens bei der Zoll- und Grenzabfertigung war der ausländische Zucker der Einfuhrstelle zum Kauf anzubieten. Als Kaufpreis galt gemäß § 9 I Z. 3 ZuckerG der von der Einfuhrstelle festgesetzte Übernahmepreis. Das Abschöpfungssystem entsprach den in anderen nationalen und supranationalen Marktordnungen (z. B. Getreide)²⁾. Neben der Legaldefinition des "Einführer"-Begriffes in § 9 II ZuckerG³⁾ spielte in den darzustellenden Fällen vor allem die Zuckerdefinition in § 1 ZuckerG eine Rolle. Danach war Zucker der "aus Zuckerrüben, Zuckerrohr oder Melasse hergestellte Zucker, und zwar Verbrauchszucker, Rohrzuckerersterzeugnis, Rohrzuckernacherzeugnis sowie flüssiger Zucker, Abläufe (ausgenommen Melasse) und Sirupe mit einem Reinheitsgehalt von über 70 Grad". Diese nicht hinreichende Bestimmung des Zuckerbegriffes in § 1 ZuckerG wurde durch ministerielle Erlasse kon-

1) Gesetz über den Verkehr mit Zucker (BGBl. I, S. 47 ff.)

2) Vgl. oben S. 112 ff.

3) Vgl. dazu Tiédemann, Subventionskriminalität, S. 131.

kretisiert. Von besonderer Bedeutung für die darzustellenden Strafverfahren ist der Erlaß des BMF vom 18. 12. 1961¹⁾, in dem es u. a. heißt:

"...nicht entscheidend, zu welcher Tarifnummer des Deutschen Zollltarifs die Ware gehört. Der Begriff Verbrauchszucker umfaßt nicht nur den Weißzucker des Handels; hierzu müssen u. a. auch Gemische von Zucker mit anderen Stoffen (z. B. Stärke, Kakaopulver) oder anderen Zuckerarten (z. B. Traubenzucker) gerechnet werden, wenn diese Gemische an Stelle von Zucker zu den gleichen Zwecken verwendet werden können und durch die Zusätze kein anderes Verkehrsgut entstanden ist. Unerheblich ist hierbei, ob die Zusätze nur technisch bedingt (z. B. ein geringer Stärkeansatz zur Verhinderung des Zusammenballens) oder auf die spätere Verwendung abgestellt sind (z. B. ein geringer Zusatz von Kakaopulver zwecks Verwendung der Ware in der Schokoladenindustrie). Werden dagegen diese Stoffe in einer Menge zugesetzt, daß aus dem Zucker ein neues Verkehrsgut entsteht (z. B. gezuckertes Kakaopulver), liegt kein Verbrauchszucker vor. Die Grenze, bis zu welcher Zusätze fremder Stoffe den Charakter der Ware als Verbrauchszucker nicht verändern, ist fließend. Der Bundesminister ... hat jedoch entschieden, daß Gemische von Zucker mit anderen Stoffen, die 70 % Zucker oder weniger enthalten, nicht der Anbietungspflicht unterliegen und somit ohne Vorlage eines Übernahmevertrages oder einer Übernahmebescheinigung der Einfuhrstelle für Zucker in das Gebiet der Bundesrepublik verbracht werden dürfen. Bei Gemischen, die mehr

1) BZBl. 1962, S. 84; i. A. auch zitiert bei Tiedemann, a.a.O.

als 70 % Zucker enthalten, ist von Fall zu Fall zu entscheiden, ob durch die Zusätze der Charakter der Ware als Verbrauchszucker verändert und ein neues Verkehrsgut entstanden ist ...". Diese Aufweichung der in § 1 ZuckerG klar ausgesprochenen 70 %-Grenze durch die Einordnung von Zuckergemischen mit höheren Zuckerbestandteilen unter den Begriff Verbrauchszucker im Einzelfall wurde im Fall Nr. 6¹⁾ in zwei zeitlich aufeinanderfolgenden Handlungsabschnitten auf zweierlei Art und Weise ausgenutzt, um der Abschöpfungspflicht bei der Einfuhr stark zuckerhaltiger Gemische zu entgehen.

Fall Nr. 5: Nonpareilles-Fall²⁾

Im August 1962 führte der Inhaber einer Drageefabrik D drei als Heilmittel getarnte Partien Zucker aus den Niederlanden ein. Lieferant des sog. "gezuckerten medizinischen Heilmittels", das sich angeblich aus 98 % Kristallzucker, 1 % Natron und 1 % Weinsäure zusammensetzte, war die holländische Fa. H. Der Spediteur S stellte die Zollanträge nach § 11 ZG³⁾ im Auftrage der Fa. H und legte die Einfuhrerklärungen für die Zollabfertigung vor. Die Partien wurden, den Angaben auf Rechnungen, Zollanmeldungen und Einfuhrerklärungen entsprechend, als Arzneiware verzollt. Ein für eine andere Firma erstelltes Gutachten der ZPLA Köln wies die Ware jedoch als Rübenzucker aus, demzufolge als anbieterungspflichtigen Zucker der Tarif-Nr. 17.01. Entgegen den Angaben in den

1) Tiedemann, BMJ-Gutachten, S. 168 ff. (Fall Nr. 21).

2) Ders., Subventionskriminalität, S. 132 ff. (Fall Nr. 17).

3) Zollgesetz vom 14. 6. 1961 (BGBl.I, S.737 ff.).

Papieren bestand die Ware sogar aus 98,75 % Zucker und enthielt nur 0,25 % Weinsäure. D gab an, den Verkauf des sog. "Heilmittels" zur Verwendung für Lebensmittel geplant zu haben, in seiner Buchführung war die Ware als "Zucker" gebucht. Nachdem das Grenzzollamt die Fa. H darauf hingewiesen hatte, daß die Importware wegen des Zuckergehaltes von über 70 % der Vorlage eines Übernahmevertrags bedürfe, annullierte diese weitere Aufträge. Die strafrechtlichen Ermittlungen in diesem Sachverhaltsabschnitt gegen H und S, der ein in Wirklichkeit nicht bestehendes Vollmachtsverhältnis gegenüber der Fa. D vorgetäuscht hatte, blieben erfolglos.

Im zweiten, zeitlich nachfolgenden Komplex, ging es ebenfalls um ein Zuckergemisch, das von der belgischen Fa. B in die Bundesrepublik geliefert wurde. Auf deutscher Seite wurden die Importeure I und dessen Kunde D beschuldigt. I hatte 5 t Zucker unter der Bezeichnung "Nonpareille-Dragees" ohne Einfuhrgenehmigung und Übernahmevertrag selbst eingeführt. Bei "Nonpareilles" handelt es sich um sehr kleine Streukügelchen, die durch den Überzug von Zuckerkristallen mit Stärke entstehen und vorwiegend zum Bestreuen von Schokoladen- und Weihnachtsgebäck verwendet werden. Die Nonpareilles-Herstellung war Hauptgegenstand der Produktion in D's Zweigbetrieb, während er in seiner Hauptniederlassung Zuckerwaren verschiedener Art (z. B. Ostereier, Dragees, "Liebesperlen" und Nonpareilles) fabrizierte. Im September 1962 fuhren D und I gemeinsam nach Belgien und probierten in einem mitgenommenen Drageekessel die Herstellung der Nonpareilles aus. Die nach dem gewonnenen Muster angefertigten 5 t Streukügelchen ließ I in sei-

nem Namen zoll- und einfuhrrechtlich abfertigen. Bis zur Erstellung des Gutachtens durch die ZPLA Köln erfolgte allerdings nur eine vorläufige Abfertigung. I führte keine weiteren Importe mehr durch, da ihm inzwischen Bedenken gekommen waren. Von den insgesamt 88 t der aus Belgien eingeführten Nonpareilles entfielen auf I nur 5 t, von denen D noch dazu 3 t übernahm, da die restliche von I abgesetzte Ware wegen schlechter Beschaffenheit von den Abnehmern beanstandet worden war. D setzte das Geschäft mit dem aus 90 - 94 % Zucker und 6 % Maisstärkepuder bestehenden Zuckergemisch allein weiter fort. Eine spätere Probeziehung und eine Untersuchung durch die ZPLA Hamburg wiesen die Ware nicht als "Nonpareilles-Dragees", sondern als vermischten Zucker aus, der noch keinem Dragiervorgang unterlegen war. Auch Abnehmer der Ware bezeugten, daß diese erst noch in ihrer Drageefabrik weiterverarbeitet werden mußte. Im Gegensatz zu I, gegen den das Ermittlungsverfahren eingestellt wurde, war D bestrebt, trotz der bloß vorläufigen Zollabfertigung möglichst viele weitere Partien Zuckergemisch als Nonpareilles-Dragees der Tarifnummer 17.04 C - III/40 einzuführen. D bemühte sich sogar, eine ihm günstige bindende Tarifauskunft durch die ZPLA Hamburg zu erreichen, indem er - vermutlich falsche - Proben einreichte¹⁾. Selbst nach Bekanntgabe des Untersuchungsergebnisses der ZPLA Köln ("anbietungspflichtiger Zucker") an das betreffende Zollamt (ZA Aachen-Köpfchen) leitete D noch eine Partie

1) Vgl. im einzelnen Tiedemann, BMJ-Gutachten, S. 170 f.

von 13 t über das noch nicht informierte ZA Aachen-Bildchen. Um durch die Verwendung typischer Zuckersäcke keinen Verdacht zu erregen, hatte die Fa. D Papiersäcke mit dem Aufdruck "50 kg Dragee Nonpareille III" nach Belgien geschickt. Daß es D auf die abschöpfungsfreie Zuckereinfuhr unter Umgehung der marktordnungsrechtlichen Einfuhrbestimmungen ankam, läßt sich durch folgende Gegenüberstellung der Kosten verdeutlichen:

100 kg Zucker		100 kg Zuckergemisch "Nonpareilles"	
	<u>DM</u>		<u>DM</u>
Kosten frei Grenze	38,--	Kosten lt. Rechnung Fa.B frei Grenze 1)	49,50
Zoll	0,00	17,5 % Zoll	8,60
Zuckersteuer	10,--	Zuckersteuer	9,--
3 % UAST	1,40	6 % UAST	4,--
	49,40		71,10
Abschöpfung	32,50	Abschöpfung	0,--
	81,90		71,10

Der Differenzbetrag beider Endsummen ergibt den Vorteil der deutschen Importfirma D (10,80 DM pro 100 kg). Allein schon aus der Preisgestaltung ließ sich entnehmen, daß es sich bei der fraglichen Importware nicht um eine Fertigware handelte, die man mit Recht als "Nonpareilles" hätte bezeichnen dürfen, sondern um ein Halbfabrikat, um ein Gemisch, was auch aus D's Geschäftsunterlagen hervorging. Auf D's Bestreben, die Abschöpfungspflicht bei der Zuckereinfuhr zu umgehen,

1) Bei wirklich volldragierten Nonpareilles hätten die Kosten bei rund 63,- DM/100 kg gelegen; vgl. Tiedemann, a.a.O., S. 172, sowie in: Subventionskriminalität, S. 133.

lassen auch seine früher getätigten "legalen Umgehungsgeschäfte"¹⁾ schließen. 1961/62 hatte D bereits größere Mengen gezuckertes Kakaopulver (69 % Zucker, 31 % Kakao) sowie gezuckertes Milchpulver (69 % Zucker, 28 % Milchpulver, 3 % Kakao) zur Verarbeitung in seinem Betrieb aus Belgien eingeführt und war damit denkbar knapp unter der 70 %-Grenze des § 1 ZuckerG geblieben.

D wurde wegen fortgesetzten Vergehens gegen WiStG²⁾, ZuckerG, ZG, AWG³⁾ u. a. angeklagt, nicht jedoch wegen (versuchter) Abschöpfungshinterziehung. Lediglich die Vorschrift des § 413 I AO a. F. wurde erörtert. Bei dieser handelte es sich um eine Vorstufe zum Verletzungsdelikt, also zur Abschöpfungshinterziehung, welche freilich im Zeitraum der nationalen Marktordnung strafrechtlich nicht als Steuerhinterziehung (eine Änderung erfolgte durch die Verweisungsvorschrift des § 2 I AbschG⁴⁾), sondern als Betrug bewertet wurde. Die in § 413 selbständig inkriminierte Vorbereitungshandlung wäre gegenüber (versuchtem) Betrug subsidiär⁵⁾. Daher hätte es nahe gelegen, wenigstens die §§ 263, 43 StGB zu prüfen, da D mit der Gestellung des Zucker gemisches an der Grenze und der Vorspiegelung ei-

1) So die Bezeichnung in den Strafakten; vgl. auch Tiedemann, BMJ-Gutachten, S. 171.

2) Wirtschaftsstrafgesetz vom 9. 7. 1954 (BGBl. I, S. 175).

3) Oben, S. 116 Fn. 1.

4) Vgl. oben S. 113, und BGH NJW 1973, S. 1562 ff. (insbesondere zur Verfassungsmäßigkeit).

5) Hartung, Anm. II 6/§ 413; Tipke, Lb., S. 437 (zu § 405 AO n. F.); Hübschmann-Hepp-Spitaler-Hartung/Hübner, Vbm. 1, 5, 14/§§ 405-408, zur Subsidiarität der Steuergefährdung gegenüber anderen Steuerdelikten; BMJ (Hrsg.), Tagungsberichte, S. 91, lehnen Gesetzeskonkurrenz zwischen § 263 StGB und Subventionerschleichung als Vorfeld-Tatbestand ab und nehmen Idealkonkurrenz an.

nes voll dragierten Produkts alles seinerseits Erforderliche getan hatte, um die ihm günstige Vermögensverfügung zu bewirken. Vollendeter Betrug wäre wegen der nur vorläufigen Zollabfertigung der importierten Ware an der Grenze freilich nicht in Betracht gekommen¹⁾.

In der Urteilsbegründung des Schöffengerichts, das D freisprach, heißt es u. a.²⁾: "Bezüglich der ... Nonpareille entsteht gegen den Angeklagten ein Verdacht, er habe die Ware zumindest mit bedingtem Vorsatz bezogen, um durch Umgehung der Zahlung der Abschöpfungsbeträge an die Einfuhrstelle für Zucker rund 10 DM je 100 kg der Ware einzusparen. Die Beweisaufnahme hat jedoch nicht zu einem hinreichenden Nachweis in der Richtung geführt ... ist von weiterer Bedeutung, daß bei der Zollbehandlung unter T-Nr. 17.01 nur Rohr- und Rübenzucker fallen, hinreichend be- oder verarbeiteter Zucker hingegen unter T-Nr. 17.04. Die bezeichneten Notizen und auch der Schriftwechsel des Angeklagten mit der Fa. (B) und mit seinem Prokuristen ... können den Angeklagten belasten. Es verbleiben aber auch insoweit zu seinen Gunsten noch Zweifel; die Bezeichnung 'Nonpareille einfach' läßt nicht ausschließen, daß er von einem hinreichenden Halbfabrikat der T-Nr. 17.04 ausgegangen ist ... Schließlich ist noch von Bedeutung, daß für die Waren, die unter T-Nr. 17.04 fallen, keine Zweckgebundenheit besteht,

1) RGSt 65, S. 71 (75); Hartung, Anm. VIII 1 a/ § 396; Tiedemann, a.a.O., S. 176.

2) Ausführlicher zitiert bei Tiedemann, a.a.O., S. 173; Hervorhebungen vom Verfasser.

sie also nach Zollabfertigung auch anderweitig verarbeitet und verwertet werden können...". Bezüglich des Brausepulver-Komplexes ("Hollandgeschäft") ließ sich nach Auffassung des Gerichts nicht ausschließen, daß D sich selbst nicht als Importeur betrachtete und sich infolgedessen auch nicht um die Einfuhrbestimmungen kümmern zu müssen glaubte.

Mehrere weitere, zu dem "Hollandgeschäft" parallele Strafverfahren (derselbe Lieferant und Spediteur, die gleiche Ware mit fast der gleichen Warenzusammensetzung) endeten ebenfalls aus subjektiven Gründen mit Freispruch bzw. Verfahrenseinstellung¹⁾.

Die für die Einordnung des Falles Nr. 5 als Umgehungsfall erforderliche Ausnutzung einer Divergenz zwischen Sinn und Zweck der Subventions- bzw. Abschöpfungsvorschriften und ihrem Wortlaut ist ähnlich wie im Fall Nr. 4 nicht objektiv, sondern allenfalls subjektiv gegeben. Es kam nur zum Versuch der Erschleichung einer günstigen Tarifnorm (Tarif-Nr. 17.04) und damit korrelierend der Vermeidung einer ungünstigen (Tarif-Nr. 17.01); denn mit der negativen Entscheidung der ZPLA schlug das Unternehmen, das fragliche Produkt als hinreichend dragierte Nonpareilles einstufen und abfertigen zu lassen, fehl. Objektiv wurde die begünstigende Norm demnach nicht erfüllt, subjektiv wurde ihre Erschleichung zwar versucht, doch scheinen die Manipulationen im Zusammenhang mit der Probevordragierung, der Bezeichnung der Papiersäcke und weitere Indizien eher für beabsichtigte

1) Vgl. Tiedemann, a.a.O., S. 174.

Verschleierungsmaßnahmen im Rahmen einer Täuschung über die Warenbeschaffenheit (versuchter Betrug) als für die strafrechtlich nicht zu erfassende Ausnutzung von Lücken im System der Tarifvorschriften und somit für eine Umgehungsabsicht zu sprechen. Die auch in weiteren Fällen wiederkehrende Problematik liegt in der Konzeption des Tarifnormensystems begründet: für Lückenausnutzung und Umgehung scheint kein Raum zu bleiben, wenn eine eindeutige Alternative, ein lückenloses Aneinandergrenzen zweier korrelierender Tarifnormen (begünstigende und belastende Tarifnorm) gegeben ist. Diese Lückenlosigkeit, die durch das Tarifnormensystem mit solchen Auffangnormen wie z. B. "sonstige Lebensmittelzubereitung"¹⁾ o. ä. angestrebt wird, ist jedoch formaler Natur²⁾: Daher wäre eine Umgehungskonstellation in der Fallvariante denkbar, daß die Ware tatsächlich unter den Wortlaut der vom Täter gewünschten begünstigenden Subventionsnorm (entscheidend im Beispiel die Tarif-Nr. 17.04) fiel, aber dem Sinn und Zweck der Abschöpfungsfreiheit wegen der späteren Verwendung der Ware zuwidergehandelt würde. Diese Variante ist jedoch rein hypothetisch, da es nach dem maßgeblichen, die Zucker-Legaldefinition des § 1 ZuckerG konkretisierenden, aber ihre 70 %-Grenze aufweichenden BMF-Erlaß vom 18. 12. 1961³⁾ nicht auf die (geplante) konkrete Verwendung, sondern nur auf die Verwendbarkeit der Ware als Verbrauchszucker ankam und die Einzelfallentscheidung zur

1) Vgl. unten S. 164 ff.

2) Vgl. auch Bernhardt, S. 72; zur Problematik der sog. "verdeckten Lücken" Canaris, S. 83, und oben, S. 63; Gurski, in: Tiedemann, Sammelband, 2. Aufl., S. 35, zum EWG-Recht.

3) Oben S. 140 a f.

Frage des Verbrauchszuckers nicht jenseits der Wortlautgrenze getroffen wurde. Wäre die 70 %-Grenze starr gewesen, so hätte eine Umgehung in Betracht kommen können. Umgehungen zu verhindern war aber wohl ein mitbestimmender Faktor bei der Aufweichung der 70 %-Grenze durch die genannte Verwaltungsanordnung. Die Problematik des Vor-rangs des Gesetzes wird hierdurch nicht berührt, weil nicht contra legem, sondern noch im Rahmen des Gesetzes eine konkretisierende Anordnung getroffen wurde. Eine andere Frage ist freilich, ob diese Auslegungsrichtlinie den Sinn und Zweck des § 1 ZuckerG voll trifft, also inhaltlich richtig gewählt wurde. Gegen die Zulässigkeit dieser Aufweichung durch Restriktion des § 1 ZuckerG bestehen formal keine Bedenken, da sie sich zugunsten des Einführers auswirkt.

Auch im folgenden Fall steht die 70 %-Grenze des § 1 ZuckerG im Mittelpunkt der Manipulationen:

Fall Nr. 6¹⁾: Zucker-Kokos-Fall

In der Zeit vom 20. 1. bis zum 9. 3. 1966 führte die deutsche Fa. I-Lebensmittel-GmbH 386,5 t Zucker in Form von Zucker-Dextrose-Gemischen ein, die sich aus 69 % Zucker, 28 % Dextrose und 3 % Milchzucker zusammensetzten. Die konkrete Zweckbestimmung sprach für das Vorliegen von anbie-tungspflichtigem "Verbrauchszucker" i. S. des § 1 ZuckerG. Für die spätere Entmischung des Pro-dukts nach seiner abschöpfungsfreien Einfuhr wur-

1) Tiedemann, BMJ-Gutachten, S. 177 ff. (Fall Nr. 22), sowie skizziert in: Subventionskri-minalität, S. 135.

den umfangreiche Vorkehrungen getroffen, die die Vermutung nahe legten, "daß das Gemisch lediglich zur Umgehung der Anbietungspflicht und somit der Abschöpfungszahlung eingeführt worden war"¹⁾. Bei der Fa. Mühlenwerke M wurden nämlich eigens zum Zwecke der Entmischung für etwa 5000,- DM ein Plansichter und ein Elevator installiert. Nachdem die Einfuhrstelle die Einfuhren der Zucker-Dextrose-Gemische unterbunden hatte, kamen die holländischen Mitinhaber und Geschäftsführer G der Importfirma I und sein deutscher Abnehmer, der Bäckermeister B, überein, anstelle des bisherigen Zucker-Dextrose-Gemisches nunmehr Zucker-Kokos-Mischungen zu importieren. Bei diesem Gemisch im Verhältnis 69 : 31 verließ man sich nicht nur auf den BMF-Erlaß vom 18. 12. 1961 und die darin vorgesehene Einzelfallentscheidung, sondern erkundigte sich bei verschiedenen Zollstellen und erhielt eine "unverbindliche Auskunft", daß die Zuckergemische wie geplant eingeführt werden durften. Nach eigenen Angaben des G wurden in der Folgezeit 83 t dieses Kokosflockengemisches eingeführt. Auch in diesem Falle erfolgte die Trennung der Bestandteile zwecks ihrer getrennten Verwertung bei der Fa. M. Abnehmer der beiden Bestandteile des Gemischs war B, der anfangs angeblich erfolglos versucht hatte, das Gemisch ohne Trennung bei der Backwarenherstellung zu verwenden. Das für die Annahme einer Umgehungshandlung Besondere²⁾ in diesem Fal-

1) Tiedemann, BMJ-Gutachten, S. 178, Hervorhebung im Original.

2) Es sei denn, man betrachtet die Kokosflocken ebenso nur als "Verpackung" wie die Papiersäcke bei den Nonpareilles im Fall Nr. 5 (vgl. oben S. 141).

le ist die Tatsache, daß B die Kokosraspeln selbst besorgte und von Hamburg aus an die holländische Fa. H verkaufte. Es wurde z. T. sogar ein Warenkreislauf festgestellt, da bereits entmischte Kokosraspeln zurück nach Holland geliefert wurden. Allerdings ließ man sich insoweit dahin ein, daß eine Verwechslung durch das Verladepersonal zu einem irrtümlichen Export der Kokosflocken geführt hätte. Der holländische Mitinhaber der Fa. I delegierte die Verantwortung auf seinen Landsmann G mit dem Erfolg, daß die Ermittlungen gegen ihn eingestellt wurden¹⁾. Dagegen wurde G wegen fortgesetzten Verstoßes gegen die §§ 17 I Z. 2, 9 I ZuckerG, 1 Z.3 WiStG u. a. angeklagt, seinem Abnehmer B Beihilfe und Begünstigung vorgeworfen. Während G angab, "eine Lücke im Zuckergesetz ausgenutzt, ohne seinem Tatbestand dabei zuwidergehandelt zu haben", vertrat die Staatsanwaltschaft die Auffassung, die Kokosflocken seien "lediglich als eine der Verschleierung dienende Zugabe dem Zucker beigemengt" worden, es liege also eine Zuwiderhandlung gegen die Zuckereinfuhrbestimmungen vor. Entscheidend für den Freispruch der beiden Angeklagten durch Urteil des Schöffengerichts vom 24. 4. 1969 waren die Ausführungen zum Zuckerbegriff des § 1 ZuckerG in den Urteilsgründen:

"Was Zucker ist, ist im Zuckergesetz nicht geregelt. Die Ausfüllung dieses Begriffes erfolgt durch den Brauch und ministerielle Erlasse. In diesem Zusammenhang ist der Erlaß des Bundesministers der Finanzen vom 18. 12. 1961 von Bedeutung. Dieser Erlaß führt aus, daß es sich bei Gemischen von Zucker mit anderen Stoffen, bei denen das Ver-

1) Zur Fragwürdigkeit dieser Entscheidung Tiedemann, a.a.O., S. 178 f.

hältnis der anderen Stoffe mindestens 31 % beträgt, nicht mehr um Verbrauchszucker i. S. des § 1 ZuckerG handelt und deshalb auch nicht anbi-
etungspflichtig ist. Dieser Erlaß war den Angeklag-
ten bekannt. Sie konnten sich deshalb auch darauf
verlassen, zumal lediglich auf Veranlassung der
Einfuhrstelle für Zucker die Einfuhr von Zucker-
Dextrose-Gemischen verboten worden war. Es kommt
hinzu, daß nicht einmal die zuständigen Zollstel-
len, die ebenfalls mit der Materie vertraut waren,
wußten, ob es sich bei den angeführten Gemischen
um anbi-etungspflichtigen Verbrauchszucker handel-
te. Auch die ZPLA Köln ... kommt bei ihrer Unter-
suchung des Zucker-Kokos-Gemisches zu dem Ergeb-
nis, daß es sich um nicht anbi-etungspflichtigen
Zucker handelt, wenn das Mischungsverhältnis von
Kokos zu Zucker 31 : 69 beträgt. ... Wenn aber
nicht einmal die zuständigen Zollbehörden das vom
Angeklagten G eingeführte Gemisch als anbi-etungs-
pflichtigen Zucker ansahen und ein Verbot der Ein-
fuhr dieser Zuckergemische nicht bestand, kann ei-
ne Anbi-etungspflicht ... nicht festgestellt wer-
den..."

Zwar wertete das Gericht die "Manipulationen der
Angeklagten" als "eine Umgehung der einschlägigen
Bestimmungen", hielt diese Umgehung jedoch trotz
der festgestellten Verschleierungsmaßnahmen nicht
für strafbar. Die Frage der Anwendbarkeit der ein-
zigen in Betracht kommenden Umgehungsstrafnorm
(§ 396 IV AO a. F. i. V. m. § 6 StAnpG) wurde
nicht erörtert. Selbst bei einer Bejahung der An-
wendbarkeit der steuerrechtlichen Vorschriften
auf Abschöpfungen auch vor Inkrafttreten des

§ 2 AbschG¹⁾ wäre die Strafbarkeit der Umgehungen von G und B bereits an dem zu eng gefaßten objektiven Tatbestand des § 6 StAnpG gescheitert, welcher nur Umgehungen durch "Mißbrauch von Formen und Gestaltungsmöglichkeiten des bürgerlichen Rechts", nicht aber die hier vorliegenden rein tatsächlichen Manipulationen (Realakte)²⁾ erfaßt. Strafrechtlich wären die strafwürdig erscheinenden Manipulationen nur zum Zwecke der Erschleichung der Abschöpfungsfreiheit durch den Betrugstatbestand allenfalls dann zu erfassen gewesen, wenn das Vorliegen eines Gemisches bloß vorgetäuscht worden wäre. M. a. W. hätte die Ware wegen ihrer späteren Trennung in die Ausgangsbestandteile des "Gemisches" als 69 Einheiten 100 % Zucker und 31 Einheiten 100 % Kokosflocken angesehen werden müssen. Hätte man nicht Kokosflocken, sondern - um ein krasses Beispiel zu nehmen - Steine, Kies, Sand oder ähnliches Material dem Zucker im Verhältnis 39 : 61 beigemengt, so wäre die Ablehnung eines "Gemisches" sicher erfolgt. Wenn aber durch die beschriebenen Manipulationen trotz der späteren Zertrennbarkeit der Bestandteile die Annahme eines Gemisches (wie es im Fall Nr. 6 erfolgt ist) zwingend bewirkt (erschlichen) wurde, handelt es sich um eine Umgehung. Der Fall Nr. 6 ist von der tatsächlichen Gestaltung (Realakte) und der Nähe zur steuerstrafrechtlichen Regelung her (wenn die §§ 396 IV AO a. F. i. V. m. § 6 StAnpG auch nicht unmittelbar Anwendung finden) ein Musterbeispiel für die Umgehung durch

1) Vgl. dazu Tiedemann, a.a.O., S. 175.

2) Siehe dazu oben S. 20 f. und unten S. 177.

Normerschleichung. Eine für die Strafwürdigkeit besonders schwierige Frage wird durch den Fall Nr. 6 angeschnitten: inwieweit nämlich eine verschleiernde Handlungsweise vorliegen muß, ob insbesondere die Nichtangabe der späteren Trennung schon ausreicht, ob Mitteilungspflichten bei der Beanspruchung von Abschöpfungsfreiheit oder direkten Subventionen normiert werden müssen oder vorausgesetzt werden können. Den Zuckerfällen (Nrn. 5 und 6) ist unter Umgehungsaspekten die Schwierigkeit gemeinsam, daß für Waren der Tarif-Nr. 17.04 "keine Zweckgebundenheit"¹⁾ bestand, die anderweitige spätere Verwendung der Bestandteile also nicht unbedingt im Widerspruch zur Tarifnorm stand.

Eine den Zuckerfällen ganz ähnliche Struktur weist auch das folgende Beispiel aus der nationalen Milchmarktordnung auf, bei dem es ebenfalls um den Import eines Warengemisches geht.

Fall Nr. 7: Quark-Fall²⁾

In der Zeit von 1961 bis 1963 führte die deutsche Käserei und Käsegroßhandlung K ein Butter-Quark-Gemisch aus Belgien ein. Das Gemisch setzte sich aus belgischer oder französischer Butter guter Qualität und aus eingedickter Milch zusammen, die ihrerseits mit Lab oder Milchsäure behandelt worden war und einen Trockenmassegehalt von 12 - 13 % aufwies. Die belgische Exportfirma B erhielt vom belgischen Staat eine Subvention, die zu einer Verbilligung der Ware von rund 8,- DM auf 2,20 DM/kg

1) So das Urteil im Fall Nr. 5 (vgl. Tiedemann, a.a.O., S. 174).

2) Vgl. Tiedemann, Subventionskriminalität, S. 111 ff. (Fall Nr. 14).

führte. Die Idee zu diesem Geschäft ging von dem Geschäftsführer G eines norddeutschen Unternehmens aus, der zur Durchführung Kontakt zu der ihm geeignet erscheinenden Fa. K aufgenommen hatte. Auf Initiativen von G und B hin entwickelte man 1961 in Belgien einen Plan, nach dem sich die Subventionierung auch auf Exporte eines Halbfertigprodukts erstreckte. Durch Beschluß vom 27. 7. 1961 gestattete das zuständige belgische Ministerium die Herstellung eines Gemisches aus Butter und koaguliertem Eiweiß, d. h. einer quarkähnlichen Substanz, für deren Butteranteil die belgische Behörde eine Exportvergütung zahlte. Ein erster Untersuchungsbericht der ZPLA Köln vom 21. 2. 1963 stufte das Gemisch weder als Butter (Tarif-Nr. 04.03) noch als Quark (04.04) oder Käse (04.04) ein, sondern als "Lebensmittelzubereitung, anderweitig weder genannt noch inbegriffen" (21.07). Es wurde daher mit einem niedrigeren Satz als Butter verzollt. G kam es darauf an, das Gemisch "unter Umgehung der deutschen EVSt" zwecks späterer Butterherstellung zu importieren. Nach erfolgreicher Probeverbutterung (das Endprodukt erreichte die Qualität einer Landbutter, z. T. sogar diejenige einer Molkereibutter) schlossen G und K einen Sukzessivlieferungsvertrag, der einen für die Fa. K äußerst vorteilhaften Werklohn vorsah. Die in Plastikbeuteln und Jutesäcken in eingefrorenem Zustand in LKW-Einzeltransporten nach Deutschland eingeführte Ware war mit Zetteln an der Plastikverpackung versehen, die das Produkt als "Käsecreme", "Käsezubereitung", "Naturkäsecreme" bzw. "Doppelrahmcreme" auswiesen. Von der fraglichen, mit "Verwendungszweck unbekannt" umschriebenen

Ware wurden insgesamt mindestens 1650 t durch die Fa. K eingeführt, bis sie die ZPLA in einem weiteren Gutachten vom 30. 5. 1963 wie folgt beurteilte:

"Die vorgelegte Probe besteht aus einer hellgelben, weichen, nicht homogenen Masse mit wenigen weißen Einschlüssen, die bei längerem Stehen eine milchig-trübe Flüssigkeit absetzt. Die Masse schmeckt nach Butter. Nach dem Untersuchungsergebnis stellt die Ware Butter mit einem zu hohen Wasser- und Eiweißgehalt dar. Es handelt sich hiernach um nicht ausgewaschene Butter. Der Wassergehalt beträgt 31,3 %. Eiweißflocken waren mit dem bloßen Auge sichtbar. Der Fettgehalt ist mit 95 % im Trockenstoff festgestellt. Eine derartige Ware ist als Butter der Tarifnummer 04.03...zuzuweisen. Die Ware ist anbieterungspflichtig".

Das Endprodukt wurde von der Fa. K z. T. selbst als "Deutsche Molkereibutter" in Verkehr gebracht, z. T. an andere Butterhändler weiterverkauft. G ließ sich in dem gegen ihn und die Verantwortlichen der Fa. K eingeleiteten Strafverfahren wegen fortgesetzten Betruges zum Nachteil der Abnehmer und Vergehens gegen das LMG dahin ein, die Ware sei pasteurisierter, zentrifugierter, gesäuerter und gefrorener Rahm gewesen. Quark habe sie schon wegen des geringen Trockenmassegehalts von nur 12 - 13 % (statt des erforderlichen 20 %igen Trockenmasseanteils) nicht sein können. Freilich bezeichnete man in Belgien ein Milchprodukt mit einer Trockenmasse von 12 - 13 % - anders als in der Bundesrepublik - noch als Quark. Während B die spätere Verwendung des Gemischs zur Schmelzkäseherstellung vermutete, waren die Verantwortli-

chen der Fa. K angeblich der Ansicht, das Ausgangsprodukt sei "Rahm" gewesen, wie G es ihnen angegeben hatte, zumal die Zollstellen nicht intervenierten. Augenzeugen sagten jedoch aus, die Rohware habe "wie Butter mit kleinen weißen Flocken", "wie gebrochener Rahm mit Butterkörnern darin", wie halbfertige Butter "mit weißlichem Zusatz", ähnlich "wie Rahm nach einem abgebrochenen Butterungsvorgang" bzw. wie "vorgebutterter Rahm mit Quark oder quarkähnlichem Zusatz" usw. ausgesehen. Der Export von reinem Rahm wäre für B übrigens wirtschaftlich sinnlos gewesen, weil er nicht subventioniert wurde. Von Bedeutung für den Vorwurf des Betruges zum Nachteil der Abnehmer war die Feststellung, daß es sich bei der Verarbeitung der Rohware nur um einen scheinbaren Butterungsvorgang handelte: durch den Mischungsvorgang wurde nach Angaben eines Sachverständigen eine wesentliche Verschlechterung in der Wasserverteilung des Mischprodukts hervorgerufen. Dies führte zu einer schnellen Verderblichkeit des Endprodukts durch Mikroorganismen. Auch durch die Beimischung von Lab oder "unkontrollierter wilder Milchsäuregärung" wurde der Geschmack und die Haltbarkeit des Endproduktes (das wegen der in § 1 ButterVO¹⁾ abschließend aufgezählten Ausgangsprodukte, zu denen das fragliche Gemisch nicht gehörte, keine "Butter" war) beeinträchtigt. Auf der Verschlechterung durch den Quarkzusatz und die Herstellung in einem ungesetzlichen Verfahren sowie auf der nicht ausreichenden Kenntlichmachung beim Verkauf der Ware basierten die strafrechtli-

1) Vom 2. 6. 1951 (BAnz. Nr. 110 vom 12. 6. 1951).

chen Vorwürfe des Verstoßes gegen die einschlägigen Vorschriften des LMG¹⁾, der ButterVO und des MilchG²⁾, letztlich auch des Betruges zum Nachteil der Käufer, derentwegen G verurteilt wurde. Die Lückenausnutzung und "Umgehung der EVSt" fand lediglich bei der Strafzumessung Berücksichtigung.

Bei einer "wirtschaftlichen Betrachtungsweise" läßt sich die Erschleichung der Einfuhr zu einem günstigen Zollsatz so skizzieren, daß im Ergebnis, nicht aber nach den zolltariflichen Vorschriften "Butter" eingeführt wurde, durch die beschriebenen Manipulationen aber die günstigere Tarifnorm (Teil der begünstigenden Subventionsnorm) der "Lebensmittelzubereitung" erschlichen wurde. Die Manipulationen sind nicht nur als künstlich, sondern sogar als rechtswidrig (wegen der gegen die ButterVO verstoßenden Ausgangsprodukte und Herstellungsweise des buttergleichen Erzeugnisses) zu bewerten. Gleichwohl kann die Zuwiderhandlung gegen verwaltungs- oder gar strafrechtliche Vorschriften wie z. B. die §§ 11 LMG, 263 StGB die selbständige Ahndung der gegen ein anderes Rechtsgut gerichteten Umgehungshandlung nicht entbehrlich machen. Im Gegensatz zu den Fällen der Abschöpfungserschleichung in der nationalen Zucker- oder Getreidemarktordnung besteht bei der Erschleichung günstiger Zollsätze kein Hindernis für die direkte Anwendbarkeit des § 6 StAnpG, da Zölle nach § 1 I S. 2 AO zu den Steuern gerechnet werden. Lediglich die tatbestandlichen Voraussetzungen des

1) Gesetz über den Verkehr mit Lebensmitteln und Bedarfsgegenständen (Lebensmittelgesetz) vom 17. 1. 1936 (RGBl. I, S. 17).

2) Gesetz über den Verkehr mit Milch, Milcherzeugnissen und Fetten (Milch- und Fettgesetz) vom 28. 2. 1951 (BGBl. I, S. 135).

§ 6 StAnpG (Umgebungsgestaltung: bloßer Realakt)
sind nicht erfüllt.

Ebenfalls aus dem Bereich der Milchmarktordnungen, welche wegen der hohen Erstattungssätze und der Manipulationsmöglichkeiten aufgrund der Warenbeschaffenheit im (vermeintlich) formallegalen Gewande besonders gewinnträchtig waren¹⁾, sind die folgenden, nur skizzenhaft dargestellten Fälle entnommen.

Fall Nr. 8: Marokko-Fall

In mehreren Schiffsladungen führte das norddeutsche Unternehmen U Anfang 1971 insgesamt 27 000 t EWG-Butter gegen Erstattungen nach Marokko und in den Libanon aus. Die Erstattungen waren für diese Länder im Herbst 1970, als sie besonders hoch waren, im voraus festgesetzt worden. In den Monaten Januar und Februar 1971 wurde die Butter tatsächlich in die angegebenen Länder verbracht, dort in der Freizone aus- und sogleich wieder eingeladen und ohne zollrechtliche Abfertigung anschließend mit denselben Schiffen in die DDR und nach Polen transportiert. Der umständliche Ein- und Auslade-mechanismus hatte die Funktion, den Nachweis darüber zu erbringen, daß das Bestimmungsland erreicht wurde. Dieser Nachweis konnte nämlich durch die Ausladebescheinigung eines Schifffahrtsunternehmens mit Sitz in der EWG, einer deutschen, amtlichen Vertretung oder einer ausländischen Hafen-

1) Vgl. Tiedemann, BMJ-Gutachten, S. 289 (mit weiteren Beispielen der Subventionerschleichung); ausführlicher: Fall Nr. 11.

behörde geführt werden¹⁾. Da zu diesem Zeitpunkt die Entscheidung des Europäischen Gerichtshofs zum Ausfuhrbegriff²⁾ noch nicht vorlag, ließen sich das Erreichen des Bestimmungslandes und das Vorliegen einer Einfuhr i. S. des § 4 AWG nach Ansicht des BMF kaum bestreiten. Bei einer Anwendung der vom EuGH entwickelten Grundsätze auf diesen Fall wäre - das Scheitern des § 263 StGB aus subjektiven Gründen vorausgesetzt - eine Umgehungs-handlung lediglich subjektiv, objektiv aber eine Zuwiderhandlung (keine Ausfuhr in das entsprechende Land) gegeben.

Fall Nr. 9³⁾: Käse-Fall

Ebenfalls in den Libanon sollte eine Schiffsladung Käse, für die Ausfuhrerstattungen gezahlt wurden, verbracht werden. Die Ware war jedoch von derart schlechter Qualität, daß der libanesische Empfänger ihre Übernahme ablehnte. Der Verpflichtung, die Erstattungen im Falle der Rücknahme der Ware zurückzuzahlen, wich der deutsche Exporteur aus, indem er den Käse nicht zurücknahm, sondern den Kapitän des Käsedampfers anwies, den Käse im Meer zu versenken. Ob die wegen der Tendenz, hohe Erstattungen für minderwertige Ware in Anspruch zu nehmen, typische Fallgestaltung⁴⁾ wirklich (nur)

1) Vgl. im einzelnen die Voraussetzungen in Art. 8 I VO Nr. 1041/67 (EWG) der Kommission vom 21.12.1967 "über die Durchführungsvorschriften über die Ausfuhrerstattungen bei den Erzeugnissen, für die ein System gemeinsamer Preise besteht" (ABl. EG 1967, Nr. 314, S. 9 ff. (13)).

2) Vgl. oben S. 122.

3) Tiedemann, s.a.O., S. 293.

4) Vgl. auch Fall Nr. 10, und Gurski, in: Tiedemann, Sammelband, 1. Aufl., S. 45.

als Umgehungsfall eingestuft werden kann, erscheint fraglich. "Ein Jurist hätte den praktischen Kaufmann ... darauf aufmerksam gemacht, daß auch im öffentlichen Recht demjenigen gegenüber, der den Eintritt einer Bedingung, die zu seinem Nachteil gereichen würde, wider Treu und Glauben verhindert, die Bedingung ... als eingetreten gilt"¹⁾. Die Regelung des § 162 BGB, der auf dem allgemeinen, auch im öffentlichen Recht geltenden Rechtsgrundsatz von Treu und Glauben fußt²⁾, welcher u. a. in den §§ 242, 815 BGB Ausdruck gefunden hat, enthält geradezu einen Spezialfall der Gesetzesumgehung³⁾, dessen Anwendbarkeit⁴⁾ im öffentlichen Recht, besonders im Subventionsrückforderungsrecht, eine allgemeine gesetzliche Regelung der Gesetzesumgehung freilich nicht entbehrlich macht.

Hinsichtlich der äußerst geringwertigen Qualität der exportierten Ware besteht eine gewisse Ähnlichkeit zu dem bereits skizzierten Wurstfall⁵⁾. Allerdings bestehen in diesem kaum Zweifel an der beabsichtigten Minderwertigkeit der Ware ("Wurst"), die Umgehung betrifft bereits die Erstattungserlangung, nicht erst die Rückforderungsvereitelung wie beim Käsefall.

1) Gurski, DAWR, a.a.O.

2) Erman-Hefermehl, Anm. 1,7/§ 162; vgl. ProVGE 90, S. 253 (257).

3) Vgl. dazu Buchwald, JR 1958, S. 87 (88); P. Böhmer, S. 67 f., der § 162 BGB mit der wirtschaftlichen Betrachtungsweise im Steuerrecht vergleicht.

4) Vgl. aber zur Anwendbarkeit allgemeiner Rechtsgedanken unten S. 252 ff.

5) Oben S. 38, m. w. N., und im folgenden Fall (Nr. 10).

Fall Nr. 10: Wurst-Fall¹⁾

Mehrere Kaufleute exportierten in den Jahren 1965 bis 1968 über 3.000 t "Rohwurst" in die Schweiz und nach Jugoslawien. Bei einem der Händler sah die Kalkulation wie folgt aus²⁾:

Herstellungskosten je 100 kg Wurst:	200,- DM
Vertriebskosten	17,46 DM
Selbstkosten somit	217,46 DM
Erstattung	222,97 DM
Gewinn infolge der Erstattung	5,51 DM
plus Verkaufspreis	45,41 DM
Gewinn je 100 kg	50,92 DM

Bei einer Gesamtmenge von 113 348 kg aus Schwarzen und Speckabfällen bestehender Exportware betrug der Gewinn insgesamt 57 716,80 DM. "Selbst bei Nichtabnahme der Ware hätte der clevere Wurstmacher noch 6 245,47 DM Gewinn einstreichen können"³⁾. Dieser Fall der Ausnutzung einer - freilich inzwischen behobenen - eklatanten Marktordnungslücke ließe sich durch eine zukünftige gesetzliche Umgehungsregelung erfassen. Allerdings wäre für die Bejahung solcher Umgehungskriterien wie "künstlich", "wirtschaftlich sinnlos" o. ä. die Feststellung nicht ausreichend, daß das Geschäft ohne die Subventionsgewährung nicht getätigt worden wäre. Die Grenze zwischen strafwürdigem und noch legalem cleverem Verhalten ist aber sicher dort überschritten, wo dem Exporteur selbst

1) Vgl. oben S. 38.

2) "Die Millionenmasche", in: DM 1970, Heft 1.

3) Ebenda.

bei Nichtabnahme der exportierten Ware durch den Käufer ein Gewinn verbleibt; denn nur der Fall, daß die Subvention die Selbstkosten des Exporteurs (Subventionsnehmers) übersteigt, hat Indizwirkung dafür, daß von vornherein die Nichtabnahme der Ware kalkuliert und in Kauf genommen wird. Schwieriger ist die Beurteilung solcher Fälle, in denen der Abnehmer der Ware einen notwendigen, wenn auch relativ geringen Beitrag leisten muß, damit der Subventionsempfänger einen Gewinn erzielt. Im Beispiel wäre der denkbare Extremfall der, daß die Selbstkosten 223,- DM betragen, die Subvention also um Pfennige übersteigen. Praktisch werden solche Grenzfälle angesichts des selbst bei der Summierung kaum ins Gewicht fallenden Gewinnes freilich nicht vorkommen. Jedenfalls weichen Gestaltungen dieser Art von dem herkömmlichen, wirtschaftlich sinnvollen Geschäftsverlauf nicht wesentlich ab, sondern nur graduell ab. Ob eine Einstufung als Umgehung bei derartigen Fällen niedriger Abnehmerpreise - in Verbindung mit anderen Indizien einer gekünstelten Geschäftsgestaltung - möglich ist und wann die Verletzung des Subventionszwecks indiziert wird, erscheint als die Hauptproblematik der tatbestandlichen Umgehungserfassung. Daß die Subventionierung nicht oder nur zur Seifenherstellung verwertbarer "Wurst" nicht vom Subventionszweck bei der Ausfuhrerstattung gedeckt wird, bedarf keiner weiteren Ausführungen.

Ein oft genanntes Beispiel für Manipulationen auf dem EWG-Agrarsektor ist der sog. Mayonnaisefall¹⁾,

1) Vgl. z. B. Gurski, in: Tiedemann, Sammelband, 2. Aufl., S. 36, und in weiteren Veröffentlichungen (Nachw. bei Tiedemann, BMJ-Gutachten, S. 290, Fn. 1); Tiedemann, a.a.O., S. 289 ff.; Hoffmann, a.a.O.; DM, a.a.O., S. 15.

der sogar als "Paradefall für die Ausnutzung der EWG-Marktordnungslücken durch sog. Umgehungsgeschäfte"¹⁾ gelten kann. Er ist in besonderem Maße für eine Einführung in die EWG - rechtliche Umgehungsproblematik geeignet, da sich bereits der Europäische Gerichtshof mit seiner verwaltungsrechtlichen Vorwürdigung befaßt hat. Wegen der Einordnung des Mayonnaisefalles in die Reihe zumindest wirtschaftsdelinquenten Verhaltens soll zunächst seine aus der Literatur bekanntgewordene Darstellung übernommen werden, bevor die notwendige Auseinandersetzung mit der Vorabentscheidung des EuGH²⁾ und dem darauf basierenden Urteil des betreffenden deutschen Finanzgerichts folgen kann.

Fall Nr. 11: Mayonnaise-Fall

Butterschmalz wurde gegen Drittländerstattungen nach Jugoslawien exportiert, dort durch Beimischung von Essigsäure u. a. in sog. "Mayonnaise" bzw. "Gewürzsauce" verwandelt und als solche wieder abschöpfungsfrei importiert. Statt als Butterfett oder wenigstens als Erzeugnis der Tarifnummer 21.07 (Lebensmittelzubereitungen, anderweitig weder genannt noch inbegriffen) des Gemeinsamen Zollltarifs (GZT)³⁾ wurde die importierte Ware zunächst als Produkt der Tarifnummer 21.04 (Gewürzsoßen; zusammengesetzte Würzmittel) tarifiert mit der Folge, daß neben Umsatzsteuer und fälligem Zoll⁴⁾ keine Abgaben (Abschöpfungen) zu entrich-

1) Tiedemann, a.a.O., S. 289.

2) Urteil vom 24. 11. 1971 in der Rechtssache 30/71, EuGHE 1971, S. 919 ff.; vgl. auch ABl.EG Nr. C 126/2 vom 21. 12. 1971 (Leitsätze).

3) Dazu unten S.

4) Vgl. die Schlußanträge des Generalanwalts Roemer vom 27. 10. 1971 (EuGHE, a.a.O., S. 931).

ten waren. Der deutsche Importeur ließ die Ware "über verschiedene Zwischenhändler in ein ad hoc im niedersächsischen Zonenrandgebiet gegründetes Lebensmittelwerk (3 Arbeiter)"¹⁾ laufen, wo die Zusätze wieder extrahiert wurden. Die solchermaßen in Butterschmalz zurückverwandelte Ware konnte abermals gegen Erstattungen ausgeführt werden. Es handelt sich hierbei um die auf dem Agrarsubventionssektor²⁾ typische Erscheinungsform des Kreis- oder Karussellverkehrs³⁾. In dem vor den EuGH gelangten Fall wurde die als "Diät-Mayonnaise" deklarierete Ware aus der Schweiz in die Bundesrepublik eingeführt. In der Literatur⁴⁾ wird von Dänemarkexporten berichtet, die im Gegensatz zu den Jugoslawiensendungen geringere Transportkosten verursachten. "Um sie ganz zu sparen, wurde später die 'Mayonnaise' unmittelbar im Lohnveredelungsverkehr in dem niedersächsischen Werk für den angeblich ausländischen Produzenten aus dem Butterschmalz hergestellt⁵⁾ und in Niedersachsen

1) Gurski, a.a.O.; vgl. auch Hoffmann, a.a.O., und Tiedemann, a.a.O., S. 290.

2) Vgl. die "Karusselleier" als Musterbeispiel der Mehrfachsubventionierung (Tiedemann, Subventionskriminalität, S. 80 ff.), sowie auch Beispiele außerhalb der produktgebundenen Subventionen (dazu Tiedemann, a.a.O., S. 216).

3) Das für die Erstattungszahlung zuständige Hauptzollamt leugnet zwar die Subventionierung solcher Karussellgeschäfte, und auch in den Schlußanträgen, a.a.O., wird nur von einem angeblichen Re-Export gesprochen, doch hält Krause, S. 183, den Kreisverkehr-Nachweis für "teilweise" gelungen; vgl. Tiedemann, BMJ-Gutachten, S. 290, Fn. 3; auch Laumann, DAWR 1966, S. 5, ordnet sog. "Dreiecksgeschäfte" ausdrücklich als Umgehungsgeschäfte ein.

4) Hoffmann, a.a.O.

5) Gurski, a.a.O.; auch zitiert bei Tiedemann, a.a.O., S. 290.

zum freien Verkehr abgefertigt. Vom Herstellerwerk lief die "Mayonnaise" zu einem Nachbarwerk, wo das Butterfett von den übrigen Bestandteilen durch eine Zentrifuge wieder getrennt wurde¹⁾. Gegen die inländischen Firmen leitete die StA Ermittlungsverfahren wegen Abgabenhinterziehung und Betrug ein, deren Ausgang nicht bekannt ist. Die verwaltungsrechtliche Vorfrage, ob das importierte Produkt als "Mayonnaise" richtig deklariert war, läßt sich jedoch schon objektiv nicht mit einem klaren Nein beantworten, wie das Verfahren vor FG und EuGH zeigen wird. Nach den dort zugrunde gelegten Sachverhaltsfeststellungen ließ die deutsche Importfirma I am 30. 5. bzw. 9. 7. 1968 zwei Sendungen abschöpfungsfrei eingeführter "Diät-Mayonnaise" zum freien Verkehr abfertigen. Zwischen beiden Terminen lag das eine - freilich im Ergebnis nur formale²⁾ - Zäsur bildende Datum des 1. 7. 1968, der Tag des Inkrafttretens des GZT. In beiden Fällen sah die Zollstelle von einer Beschau der Ware ab und wies sie der Tarifstelle 21.04 zu. Als Bestandteile der Ware gab I zur zweiten Sendung "Weinessig, Vollen, Salz und Butteröl" an. Erst infolge einer Prüfung der Einfuhren durch die Bp-Stelle Zoll (AwIÜ) erließ das zuständige deutsche Zollamt am 22. 10. 1969 einen Änderungssteuerbescheid und forderte Eingangsabgaben nach, weil es in Übereinstimmung mit der Bp-Stelle eine Lebensmittelzubereitung der Aufgangtarifnummer 21.07 für gegeben erachtete.

1) Vgl. DM, a.a.O., S. 15; Tiedemann, a.a.O.

2) Dazu im einzelnen Urteil und Schlußanträge, a.a.O., S. 927, 933 f.

Bei dem hierdurch ausgelösten Finanzstreit ging es in erster Linie um die bereits angedeutete Auslegungsfrage, ob die dem Importeur unter Abschöpfungsgesichtspunkten günstigere Tarif-Nr. 21.04 (Gewürzsoße) oder die ungünstigere Tarif-Nummer 21.07 erfüllt war. Nur im Falle der zwingend gebotenen Anwendung der günstigen Tarifnorm (21.04) würde sich die weitere Frage nach einer etwaigen Erschleichung derselben durch Umgehungsverhalten stellen. Für die Bejahung der günstigen Tarifnorm (Gewürzsoße) ließen sich gewichtige Argumente ins Feld führen. Der Wortlaut des GZT enthielt jedenfalls keine klare Bestimmung der Tarifnummer 21.04 des Inhalts, daß nur aus pflanzlichen Fetten hergestellte Erzeugnisse als Würzmittel der Tarifnummer 21.04 anzusehen seien, nicht aber Erzeugnisse aus MilCHFett. "Um die einheitliche Auslegung und Anwendung des Brüsseler Zolltarifschemas von 1950 - das der Gemeinsame Zolltarif übernommen hat - sicherzustellen, sehen die Artikel III und IV des Brüsseler Abkommens vor, daß ein Ausschuß für das Zolltarifschema ... für die Zusammenarbeit auf dem Gebiet des Zollwesens Erläuterungen und Tarifavise ausarbeitet"¹⁾. Diese Erläuterungen und Tarifavise waren als maßgebliche Erkenntnismittel für die Auslegung heranzuziehen, da die Gemeinschaftsbehörden seinerzeit noch keine Erläuterungen zur Tarif-Nr. 21.04 erlassen hatten. Die Brüsseler Erläuterungen hatten folgenden Wortlaut: "Hierzu gehören Zubereitungen, im allgemeinen stark gewürzt, die zum Verbessern des Geschmacks gewisser Speisen (...) bestimmt sind und aus verschiedenen Stoffen

1) EUGHE, a.a.O., S. 927 f.

(Eier, Gemüse, Früchte, Mehlstärke, Öl, Essig, Zucker, Gewürze, Senf, Geschmacksstoffe usw.) hergestellt sind. Solche Zubereitungen können ... flüssig ... oder pulverförmig und beliebig aufgemacht sein (in Flaschen, Gläsern...)"¹⁾. Als Beispiel nannte Abs. 4 der Erläuterungen in erster Linie Mayonnaise. Die zitierten Erläuterungen wurden ihrerseits - zu Recht - so interpretiert, daß es nicht auf die konkrete subjektive Zweckbestimmung ankam, sondern auf die objektive unmittelbare Eignung zur Geschmacksverbesserung²⁾, den "verkehrsüblichen, typischen Verwendungszweck"³⁾. Tatsächlich war das fragliche, als "Diät-Mayonnaise" bezeichnete Produkt - jedenfalls nicht in nennenswertem Umfang - weder in Deutschland noch im Ausland im Handel oder gar zum unmittelbaren Verzehr verwendet, sondern ausschließlich weiterverarbeitet worden⁴⁾. Die Ansicht der Importeure fand außer in diesem weitgefaßten Wortlaut "Öl"⁵⁾ eine weitere Bestätigung in einem argumentum e contrario aus der VO Nr. 241/70 der Kommission vom 9. 2. 1970⁶⁾ "über die Einreihung von Waren in die Tarifstelle 21.07...", wo es in Art. 1 hieß: "Lebensmittelzubereitungen auf der Grundlage von MilCHFett, die verschiedene, auch zum Herstellen von Gewürzsoßen und zusammengesetzten Würzmitteln verwendete Zutaten ... enthalten und die offensichtlich nicht zum unmittelbaren Verzehr als Gewürzsoßen oder zusammengesetzte Würzmittel bestimmt

1) i. A. zitiert nach EuGH, a.a.O., S. 928.

2) Ebenda; ausdrücklicher in den Schlußanträgen, a.a.O., S. 936.

3) Schlußanträge, a.a.O., und S. 939.

4) Ebenda, S. 932, 935.

5) Dazu a.a.O., S. 934.

6) ABl.EG, L 32, S. 6.

sind, gehören ... zur Tarifstelle 21.07...". Bekräftigt wurde die Ansicht der Subventionsempfänger ferner durch die in Abs. 4 der Brüsseler Erläuterungen aufgezählten Beispiele, die solche Waren enthielten, "für deren Fertigung die Verwendung von MilCHFett sogar unentbehrlich ist"¹⁾. Schließlich wurde die Auffassung der Fa. I noch durch einen Vorschlag der EWG-Kommission für eine Richtlinie "zur Angleichung der Rechtsvorschriften der Mitgliedsstaaten für Mayonnaise, Soßen aufgrund von Mayonnaise und andere emulgierte Gewürzsoßen" bekräftigt, wo in Art. 6 von "Gewürzsoßen auf der Basis von Butter" die Rede ist und wo im Anhang Fette tierischen Ursprungs und sogar Milchprodukte ausdrücklich genannt sind. Die in der Literatur vorgenommene Akzentuierung²⁾, die Importeure bezogen sich auf ein ernährungswissenschaftliches Lehrbuch, welches im Gegensatz zu allen anderen die Mayonnaiseherstellung aus tierischen Fetten für möglich erklärt, ist angesichts der geschilderten rechtlichen Situation als zu einseitig zu bewerten. Das Auslegungskriterium der Verkehrsüblichkeit, das sich freilich im Falle unterschiedlicher Verkehrsauffassungen in den verschiedenen Mitgliedsstaaten selbst neutralisiert und auch wegen der Schwierigkeiten ihrer Ermittlung und exakten Bestimmung nur mit Vorsicht zur Auslegung des GZT herangezogen werden kann³⁾, ergibt für die Frage der Mayonnaiseeigenschaft folgendes: unter Mayonnaise versteht man "herkömmlicherweise eine rahmartige Emulsion, die regelmäßig - in der Gemeinschaft anscheinend ausschließlich - unter Verwendung von Pflanzenöl hergestellt wird. Pflanzenöl

1) Dazu Schlußanträge, a.a.O., S. 934.

2) Gurski, in: Tiedemann, Sammelband, 1. Aufl., S. 54.

3) Vgl. dazu Schlußanträge, a.a.O., S. 936 f.

wird verwendet wegen des geringen Eigengeschmacks, also der Fähigkeit, zugesetzte Würzmittel besonders zur Geltung zu bringen, aber auch im Hinblick darauf, daß Pflanzenöle bei niedrigeren Temperaturen nicht erstarren. Bei Verwendung von Butter oder Butterschmalz, jedenfalls in den Prozentsätzen, wie sie bei der streitigen Ware vorgelegen haben sollen, wäre dieser Effekt dagegen nicht gesichert, es würde bei Abkühlung eine Destabilisierung (Zerstörung der Emulsion) und eine Verfestigung eintreten.... Allenfalls könnte bei der Herstellung von Mayonnaise Butteröl Verwendung finden, das durch die fraktionierte Zerlegung des MilCHFetts gewonnen wird, denn dabei tritt die ... erwähnte Wirkung nicht ein"¹⁾. Die Frage, ob die Einordnung der Ware unter die Tarif-Nr. 21.04 GZT ausgeschlossen ist, weil "die Verwendung von Butter, Butterschmalz oder fraktioniertem Butteröl bei der Herstellung des Erzeugnisses dessen unmittelbare Eignung zum Verbessern des Geschmacks gewisser Speisen"²⁾ im Einzelfall beeinträchtigt, wurde dem nationalen Gericht zur Entscheidung überlassen. Die in der Vorabentscheidung des EuGH festgelegten Auslegungsgrundsätze, welche die Eintarifierungsproblematik im Ergebnis zu einer "Geschmacksfrage"³⁾ machen, sind besonders von strafrechtlicher Seite her zu kritisieren⁴⁾, weil ein subjektiver Vorwurf in solchen Fällen von "Laboratoriumstricks" (welche im Agrar- und Lebensmittelbereich gang und gäbe sind) so gut wie nie zu er-

1) Schlußanträge, S. 935, Hervorhebungen im Original.

2) Leitsatz 1, a.a.O., S. 930.

3) Vgl. dazu den Standpunkt des HZA, dargestellt in den Schlußanträgen, a.a.O., S. 932.

4) Vgl. Tiedemann, a.a.O., S. 291.

heben sein wird. Negativ wie die von mehreren Sachverständigen bewerteten Geschmacksproben fiel auch das Urteil des deutschen Finanzgerichts in der Frage der Mayonnaiseeigenschaft aus. Das Gericht schloß sich in dem noch nicht rechtskräftigen Urteil jenem Sachverständigen an, der unter Zugrundelegung des Geschmacks der "Masse der Verbraucher" bei der Herstellung bestimmter Speisen "Fleisch- und Heringssalate u.a.) einen "durchdringenden Beigeschmack" registrierte. Die gegenenteilige Ansicht eines anderen Sachverständigen, nach welcher "Butter seit jeher zur Verbesserung des Geschmacks bestimmter Speisen dient", beurteilte das Gericht mit Recht als zu allgemein gehalten. Der von der klagenden Importfirma in Abrede gestellte Milchfettgehalt der Ware in Höhe von 83 % wurde vom Gericht angesichts einer entsprechenden Äußerung des Herstellers selbst für erwiesen erachtet. Daß es sich nicht um fraktioniertes Butteröl, aus dem man u. U. ein mayonnaiseähnliches Produkt hätte herstellen können, gehandelt haben konnte, entnahm das Gericht bereits der Preisgestaltung: bei einem vom Sachverständigen zugrundegelegten Preis von 10,- bis 12,- DM/kg fraktioniertem Butteröl war ein Verkauf unter Einschaltung zweier Zwischenhändler für 3,30 DM/kg ohne MWSt, verzollt und frei Werk schlechthin undenkbar.

Damit sich der Mayonnaisefall trotz des schon mit dem Mittel der Auslegung zu erzielenden subventionszweckorientierten Ergebnisses zur Einführung in die europarechtliche Umgehungsproblematik eignet, braucht nicht etwa unterstellt zu werden, daß

das zuständige Finanzgericht die fragliche Masse doch unter die günstige Tarif-Nr. (21.04) subsumiere. Vielmehr kommt eine Umgehung bereits unter einem weiter reichenden, von den Gerichten nicht ausdrücklich erwähnten Aspekt in Betracht: zwar wurde nicht die günstigste Tarifnorm (21.04), wohl aber die gegenüber der für Butter(fett) einschlägigen Tarif-Nr. 04.03 die immer noch relativ günstige Tarifnorm 21.07 (Lebensmittelzubereitungen) erschlichen; m. a. W. wurde die eigentlich gerechtfertigte ungünstige Tarifnorm für Butterfett künstlich vermieden. In diesen Fällen wäre es dem Importeur gelungen, die begünstigende, Abschöpfungsfreiheit gewährende Norm, deren Teilstücke¹⁾ die jeweiligen Tarifstellen 21.04 (im hypothetischen Beispiel) bzw. 21.07 sind, zu entscheiden. Als Umgehungskriterium kommt nicht so sehr die ungewöhnliche, von der (bisher) herrschenden Verkehrsübung abweichende Zusammensetzung der Ware in Betracht, sofern sie sich nur in dem gesteckten Rahmen ("zur Geschmacksverbesserung geeignet" in der hypothetischen Alternative) hält, sondern der Kreis- oder Karussellverkehr zum Zwecke der Erstattungserschleichung. Daß sich solche Warenkarusselle nicht im Einklang mit dem Sinn und Zweck der Subventionsvorschriften (Abschöpfungsfreiheit bzw. Erstattungen gewährende Normen) befinden, liegt wegen der Mehrfachsubventionierung ein und derselben Ware auf der Hand. Die gekünstelte, wirtschaftlich sinnlose Geschäftsgestaltung wäre bereits dann zu bejahen, wenn es sich nicht um einen (mehrfachen) Warenkreislauf, son-

1) Friedl, S. 267, weist zutreffend darauf hin, daß der GZT keine in sich geschlossene Regelung darstellt, sondern nur als Teil des "Zollschuldrechts" Rechtsfolgen nach sich zieht.

dern um eine einfache Rücksendung der Ware - wenn auch formal in anderem Gewande - handelt; in all diesen Fällen kann von effektivem Handel nicht die Rede sein. Bei derartigen Kreisverkehren als einer typischen Form der Subventionerschleichung stellt sich die Frage, ob man die Umgehungssanktion bei der Einfuhr (Umgehung der Abschöpfungspflicht) oder bei der Ausfuhr (Erschleichung der Drittlanderstattungen) ansetzen muß oder gar bei beiden Warenbewegungen. Nach geltendem Recht ist die Umgehung bei der abschöpfungspflichtigen Einfuhr zu erfassen, da in § 2 I AbschG auf die für Zölle geltenden Vorschriften und somit auch auf die steuerrechtliche Umgehungssanktion des § 6 StAnpG über § 1 AO verwiesen wird. Inwieweit seit Inkrafttreten des MOG die primär materiell-verwaltungsrechtliche Norm des § 6 StAnpG auch auf Erstattungen anwendbar ist oder ob es bei der bisherigen Konstellation verbleibt, daß Erstattungen trotz der Zuständigkeit der Finanzgerichtsbarkeit materiell-rechtlich nicht dem Abgabenrecht zugeordnet werden können¹⁾, wird noch zu erörtern sein. Bereits angedeutete speziell europarechtliche Probleme könnten sich allerdings aus der Wirkung ergeben, welche die Fiktion des § 6 StAnpG²⁾ auf die Anwendung der Normen des GZT hat: die in § 6 StAnpG angeordnete Rechtllichkeit des umgangeenen, an sich materiell angemessenen Tatbestandes (z. B. Tarif-Nr. 21.07) könnte in ihrer Wirkung eine Änderung der Tragweite des GZT (eigentlich anwendbar z. B. Tarif-Nr. 21.04) bedeuten. Der Abschöpfungstarif als Teil des GZT³⁾

1) Vgl. Bastein, S. 104.

2) Unten S. 217.

3) Ehle-Meier, S. 539.

ist in allen Mitgliedsstaaten unmittelbar geltendes Gemeinschaftsrecht¹⁾ (vgl. Art. 189 II EWGV), das überall innerhalb der Gemeinschaft einheitlich ausgelegt und angewendet²⁾, die "gleiche Tragweite"³⁾ haben muß. Zwar wird aus der VO Nr. 950/68 des Rats⁴⁾, die den GZT aufstellte⁵⁾, in erster Linie eine Rechtsetzungssperre für den nationalen Gesetzgeber gefolgert (vgl. Art. 5 II EWGV), welche z. B. auch den Erlaß verbindlicher Auslegungsregeln durch die Mitgliedsstaaten verbietet⁶⁾. Insbesondere hält man jedoch solche Maßnahmen der nationalen Verwaltung und Rechtsprechung (die "bis zur Einführung gemeinschaftseinheitlicher Rechtsmittelverfahren"⁷⁾ etwa vor dem EuGH über die Auslegung und Anwendung des GZT bei Tarifierungsstreitigkeiten letztlich entscheiden, wenngleich ihnen im Verfahren der Vorabentscheidung gemäß Art. 177 EWGV vom EuGH gewisse Auslegungsgrundsätze auferlegt werden können) für unvereinbar mit dem Gemeinschaftsrecht, welche zusätzliche, aus dem nationalen Recht abgeleitete Voraussetzungen speziell subjektiver Art (z. B. "Vertrauenswürdigkeit") aufstellen⁸⁾. Das Verbot der Kombination der ge-

1) Ipsen, Gemeinschaftsrecht, S. 576; Ehle, NJW 1969, S. 1510; vgl. Brandmüller, S. 74 f.; Laubereau, EuR 1968, S. 192 (202).

2) Ehle und Ehle-Meier, a.a.O.

3) EuGH AWD 1971, S. 138 (139); vgl. auch FG Bremen, EFG 1970, S. 586 (587), und Ehle-Meier, S. 307 m. w. N.

4) Verordnung (EWG) Nr. 950/68 des Rates vom 28. 6. 1968 über den gemeinsamen Zolltarif AB1.EG 1968, Nr. L, 172, S. 1.

5) Str. (Nachw. bei Ehle-Meier, S. 306).

6) Vgl. Ehle-Meier, S. 45 f., 539; EuGH und FG Bremen, a.a.O.

7) Ehle, NJW 1969, S. 1510; vgl. Brandmüller, S. 75.

8) EuGH AWD 1971, S. 139 f.; Ehle-Meier, S. 539, und ähnlich S. 308.

meinschaftlichen Subventionsnormen mit zusätzlichen materiellen Subventionsvoraussetzungen könnte auch in dem Fall eingreifen, daß z. B. die Abschöpfungsfreiheit im Falle der Einfuhr des butterfetthaltigen Gewürzmittels der Tarif-Nr. 21.04 an die weitere nationale Subventionsvoraussetzung des "Nichtvorliegens einer Umgehungshandlung" geknüpft werden sollte. Die Lösung dieses Problems ergibt sich aus der Beantwortung der Frage, ob durch eine Sanktion von Umgehungsverhaltensweisen wirklich materiell die Tragweite der Tarifnormen verändert wird. Das Ergebnis der Umgehungssanktionierung, welche zur Unanwendbarkeit der durch Auslegung nach europarechtlichen Grundsätzen formal erfüllten Tarifnorm führt, ist daran zu messen, ob es dem Sinn und Zweck der gemeinschaftsrechtlichen Subventionsregelung im Einzelfall¹⁾ widerspricht. Der GZT als wesentlicher Bestandteil der EWG-Subventionsvorschriften bezweckt, allen Mitgliedsstaaten gleiche Absatzvoraussetzungen für Drittlandwaren zu gewährleisten²⁾, "Wettbewerbsverzerrungen und Verkehrsverlagerungen"³⁾ zu verhindern, welche bereits durch "geringfügige Abweichungen in der Auslegung und Handhabung der Tarifierungs- und Zollwertbestimmungen sowie der in anderen Rechtsakten enthaltenen unbestimmten Rechtsbegriffe, deren Inhaltsbestimmung von wirtschaftlichen Erwägungen abhängt"⁴⁾, entstehen. Solche Verzerrungen des Wettbewerbs entstehen jedoch nicht durch die (unterschiedliche) Bekämpfung der Umgehung, sondern durch diese selbst. Wenn eine Uneleichbehandlung

1) Vgl. aber Larenz, Methodenlehre, 2. Aufl., S. 370.

2) Ehle-Meier, S. 115.

3) Ehle, NJW 1969, S. 1512; vgl. Meier, NJW 1970, S. 970.

4) Ehle, u.a.O.

der Importeure (zukünftig auch der Exporteure) in den verschiedenen EWG-Staaten durch eine effektive Umgehungssanktionierung einerseits bzw. ihr Fehlen andererseits bewirkt wird, so führt das Rechtsangleichungserfordernis nicht zur Preisgabe oder Außerachtlassung bereits bestehender nationaler Umgehungsgesetze, sondern zur Übernahme dieses Modells durch die übrigen Mitgliedsstaaten, wenn nicht durch die Gemeinschaft selbst¹⁾. Soweit die Umgebungsbekämpfung mit strafrechtlichen Mitteln durchgeführt werden soll, was in gewissem Umfang aufgrund der Verweisung des § 2 I AbschG auf die §§ 1, 396 RAO a. F.²⁾ bzw. 1, 392 I AO n. F. i. V. m. § 6 StAnpG möglich ist, stehen ihr vorerst³⁾ keine Bedenken entgegen. Die notwendige verwaltungsrechtliche Vorwürdigung der Umgehungs-sachverhalte kann freilich (noch) nicht durch europäisches, sondern nur durch nationales materielles Subventionsverwaltungsrecht geschehen. Solange weder ein gemeinschaftsrechtlicher Umgehungstatbestand existiert noch ein allgemeiner Grundsatz des europäischen Gemeinschaftsrechts⁴⁾ die Umgehungen zu erfassen vermag, muß daher dem Sinn und Zweck der gemeinschaftsrechtlichen Subventionsvorschrift-

1) Ähnliche Gedanken finden sich bei Johannes, EuR 1968, S.121 f., zu den sich aus Art.5 EWGV ergebenden Pflichten der Mitgliedsstaaten; vgl. auch ders., ZStW 83, S.561, sowie Götz, Bekämpfung, S. 69.

2) Dazu ausdrücklich Johannes, EuR 1968, S. 101.

3) Freilich strebt man als "Endziel" ein "einheitliches, in allen Mitgliedsstaaten unmittelbar geltendes und in sich geschlossenes Zollrecht", eine gemeinschaftliche Regelung des materiellen Zollrechts, des Verfahrensrechts und des Strafrechts an (Ehle, a.a.O., S. 1512; vgl. auch Ipsen, a.a.O.).

4) Diesem räumen Ehle-Meier, S. 565 m. w. N., den Vorrang vor ergänzendem nationalem Verwaltungsrecht ein; vgl. aber zur Anwendbarkeit allgemeiner Rechtsgedanken im nationalen Recht unten S. 252 ff.

ten (incl. des GZT) durch eine ergänzende¹⁾ nationale Umgevungsvorschrift zum Erfolg verholfen werden. Die Frage wurde bisher²⁾ wohl deshalb kaum erkannt, weil der durch § 2 I AbschlG über § 1 AO letztlich in Bezug genommene § 6 StAnpG wegen seiner Beschränkung auf den "Mißbrauch von Formen und Gestaltungsmöglichkeiten des bürgerlichen Rechts" ohnehin die typischen Umgehungen auf dem Agrarsektor nicht erfäßt³⁾. Auf den Ausgangsfall (Mayonnaisfall) bezogen bedeutet dies, daß selbst im Falle des Auslegungsergebnisses "Gewürzmittel (Tarif-Nr. 21.04)" und des Nachweises eines Kreisverkehrs nach geltendem Umgevungsrecht nicht einmal der Importeur zu belangen wäre. Funktion einer künftigen Umgevungsregelung wird es sein, statt einer - nicht nur im Strafrecht⁴⁾ typischen - weitgehend statischen, auf bestimmte Handlungsabschnitte oder gar Zeitpunkte beschränkten Betrachtungsweise einen ganzen Warenverlauf berücksichtigende Gesamtbeurteilung des Sachverhalts zu ermöglichen. Die das Wesen der Gesetzesumgevung in Fällen dieser Art ausmachende Zerlegung des komplexen Geschäftsvorgangs in einzelne, bei isolierter Betrachtung in ihrem besonderen Unrechtsgehalt nicht zu erfassen

1) Zur Möglichkeit ergänzender nationaler Vorschriften z. B. EUGHE 17, S. 825 ff. (Is. 2); BFH ZfZ 1970, S. 307 (308); Bernhardt, S. 75; Laumann, S. 121; a. M. Ehle-Meier, S. 565, die mit in der Gemeinschaft geltenden "allgemeinen Grundsätzen" die gemeinschaftsrechtlich noch nicht ausdrücklich geregelten Fragen lösen wollen, dabei aber übersehen, daß auch diese fehlen können bzw. nicht weiterführen.

2) Neuerdings lehnt Götz, a.a.O., S. 64, die Anwendbarkeit des § 6 StAnpG im europäischen Agrarmarktrecht ab, da durch ihn die Frage der materiell-rechtlichen Subventionsberechtigung geregelt würde, was dem nationalen Gesetzgeber verwehrt sei (ders., S. 68); zweifelnd auch Tiedemann, GA 1974, S. 6.

3) Vgl. unten S. 267.

4) Vgl. hier Zirpins, Kriminalistik 1967, S. 577.

sende Teilakte¹⁾ darf nicht länger zum Umgehungs-
erfolg führen. Für einen zukünftigen Straftatbe-
stand könnte die Nicht-Offenlegung²⁾ des Kreisver-
kehrs das strafwürdige Verhalten sein, an das an-
geknüpft werden müßte. Den Importeur entlastet es
nicht, daß er die genaue Warengesamtheit zum
Zeitpunkt der Einfuhr zutreffend angegeben hat,
solange er die Tatsache des Warenkreisverkehrs
verheimlicht.

Bei den bisher dargestellten Fällen der Subventi-
onserschleichung handelte es sich vorwiegend um
Außenwirtschaftssubventionen, d. h. sie wurden an
Warenbewegungen in beiderlei Richtung über die
Grenzen der Bundesrepublik geknüpft. Da die Sub-
ventionsgewährung (besonders die Höhe der Subven-
tionen) wesentlich durch die Preisunterschiede zwi-
schen Aus- und Einfuhrland bestimmt wird, ist der
Subventionsempfänger bemüht, entweder bei der Aus-
fuhr der Ware (z. B. ein Getreide- oder Milchpro-
dukt³⁾) höherwertiger (z. B. Brotweizen oder But-
terfett), bei der Einfuhr hingegen minderwertiger
(z. B. Futtermittel oder - wie im Fall Nr. 11 -
Gewürzmittel) erscheinen zu lassen. Neben Täu-
schungsoperationen wie Probenaustausch, Vorlage
unzutreffender Atteste⁴⁾ usw. und der Berufung
auf unterschiedlichen Handelsbrauch in den betref-
fenden Ländern bei gleichzeitiger Falschdeklara-
tion der Warenbeschaffenheit in den Ausfuhrpapie-
ren z. B. kommt als eleganteste und strafrechtlich
bisher risikoärmste Möglichkeit die Umgehung von
Subventionsbestimmungen in Betracht.

1) Zirpins, Kriminalistik 1967, S. 578; vgl. schon
Vetsch, S. 227 m. N.; auf die angesichts der in-
ternationalen "räumlichen Streuung" der Teilakte
notwendige "Gesamtschau" weist Tiedemann, GA 1974,
S. 2, hin.

2) Dazu unten S. 194 f.; vgl. auch S. 154.

3) Vgl. dazu BGH NJW 1973, S. 1562.

4) a.a.O.

Eine besondere, aus der Internationalität der Warenbewegungen resultierende Problematik weist der "Denaturierungsfall"¹⁾ auf:

Fall Nr. 12: Denaturierungs-Fall

Gegen hohe Ausfuhrerstattungen exportiert das deutsche Unternehmen D ganze Kahnladungen hochwertigen Brotweizen über Passau nach Österreich, wo die Ware als Futtermittel von dem österreichischen Abnehmer Ö günstig (zum niedrigen Zollsatz) eingeführt wird. Die Denaturierung (Vergällung durch Übersprühen bestimmter chemischer Stoffe) von Weizen ist zwar ein gesetzlich vorgesehenes Verfahren, nicht aber der Ort, an dem es in diesem Falle praktiziert wurde: die vom Ausland geforderte Vergällung des somit für die Vermahlung zu Mehl unbrauchbar gemachten Weizens erfolgte "auf der Strecke zwischen der deutschen Ausgangsabfertigung und der fremden Einfuhrabfertigung"²⁾, also im zollrechtlichen Niemandsland. Mit dem Käsefall (Versenkung im Meer) und dem Wurstfall (Vernichtung oder Seifenherstellung) hat dieser Fall eine Wertvernichtung zum Zwecke der Subventionserschleichung (im Käsefall der Rückforderungsverweigerung, im Denaturierungsfall der Zollumgehung) gemeinsam. Schwierig dürfte in Fällen dieser Art festzustellen sein, wer als Umgeher (Täter der Umgehungshandlung und ihrer Verschleierung) in Betracht kommt: der Exporteur (D), der Importeur (Ö) oder beide in bewußtem und gewolltem Zusammenwirken als Mittäter. Auch das Umgehungskriterium der "wirtschaftlichen Sinnlosigkeit" trifft nicht recht die spezifische "Künstlichkeit" dieses Falles, die in der Wahl des "Niemandslandes" zu sehen ist.

1) Gurski, in: Tiedemann, Sammelband, 1. Aufl., S. 45.

2) Gurski, a.a.O.

Wie in einigen Beispielsfällen bereits zum Ausdruck kam¹⁾, ergeben sich Beweisschwierigkeiten vor allem dort, wo objektiv den Subventionsvorschriften zuwidergehandelt wird (d. h. die Subventionsvoraussetzungen nicht nur ihrem Sinn und Zweck, sondern sogar ihrem Wortlaut nach nicht erfüllt werden), wo aber subjektiv das Bewußtsein des Subventionerschleichers nur eine Lückenausnutzung, also eine legale Handlungsweise erfaßt. Auch die in der Zukunft denkbare weitere Inkriminierung von (verschleierte) Umgehungshandlungen wird diese subjektive Problematik nicht restlos beseitigen. Sie soll anhand eines weiteren Getreidefalles, der im übrigen auch die Abgrenzung von Schein- und Umgehungsgeschäften zu illustrieren vermag, verdeutlicht werden:

Fall Nr. 13²⁾: Miloflocken-Fall

Die deutsche Exportfirma E hinterzog bei insgesamt drei Schiffsladungen durch Falschdeklaration des exportierten gequetschten Milocorns Ende 1965 Abschöpfungen in Höhe von 353 821,40 DM. Die Ausführerstattungen, die in der Form der abschöpfungs-freien Hirseinfuhr gewährt wurden, erschlich die Fa. E nicht nur durch falsche Angaben über die Warenbeschaffenheit, sondern auch über das Verbrauchsland. Die Deklaration der Ware als Flocken aus Sorghum (Miloflocken) konnte den beschuldigten Verantwortlichen der Fa. E wegen des vorgelegten Miloflockenattests sowie wegen fehlender Anhaltspunkte für den in ähnlichen Getreidesubventionsfällen vorgekommenen Probenaustausch³⁾ nicht als

1) Vgl. z. B. Fall Nr. 3.

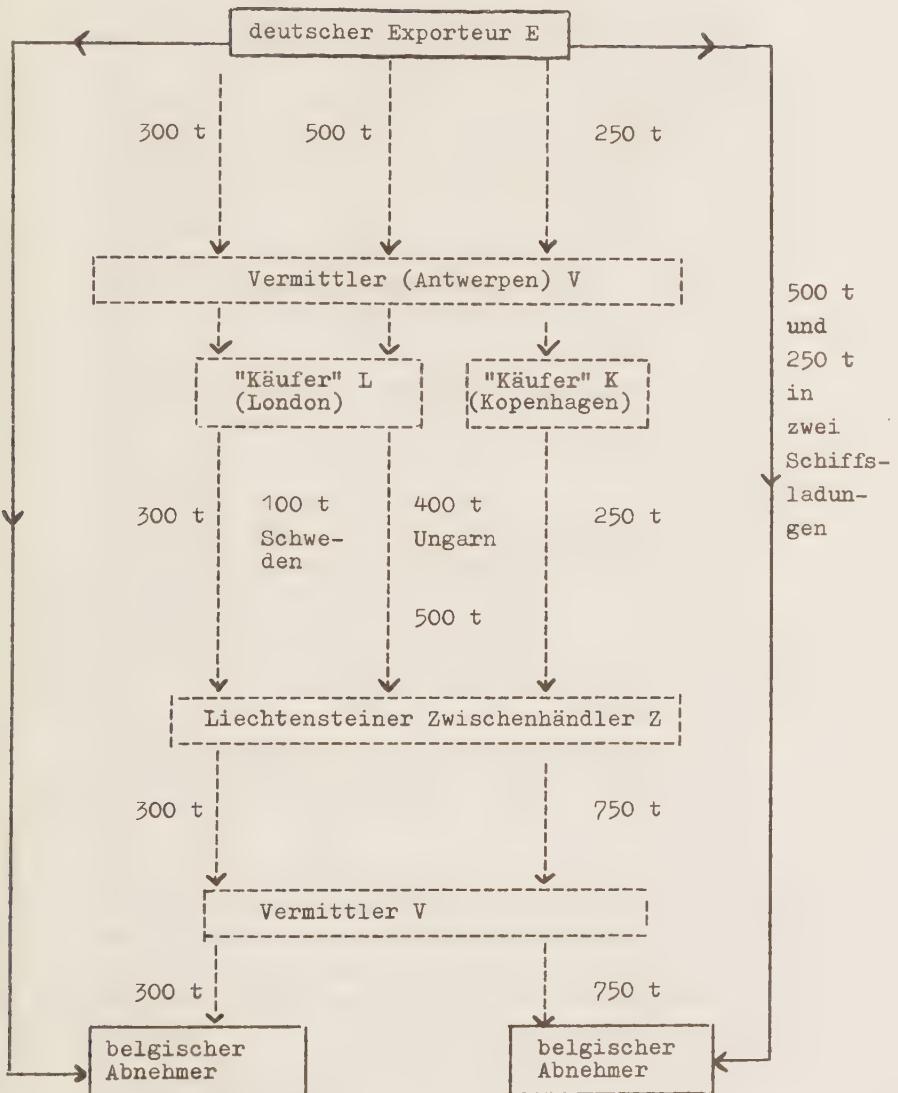
2) Bei Tiedemann, Subventionskriminalität, Fall Nr. 23.

3) Vgl. dazu Tiedemann, BMJ-Gutachten, Fall Nr. 26, und BGH NJW 1973, S. 1562; ferner Tiedemann, Subventionskriminalität, S. 141, 144, u. a.

Qualitätstäuschung angelastet werden. Auch hinsichtlich der Falschangaben über das Verbrauchsland waren die Beschuldigten aus subjektiven Gründen nicht zu überführen. Das Verhältnis von tatsächlichem und angeblichem Geschäftsverlauf (Warenbewegungen) soll anhand folgender Skizze verdeutlicht werden (siehe S. 182).

Die Ware lief stets direkt nach Belgien. Als Käufer wurden jedoch die Londoner Fa. L und die Kopenhagener Fa. K angegeben. Bei der 500 t-Sendung wurde nicht einmal Großbritannien als Empfangsland deklariert, sondern nach Aufspaltung der Sendung bezüglich 400 t Ungarn und hinsichtlich der restlichen 100 t Schweden. Die Firmen L und K "verkauften" die von E "bezogene" Ware an den Liechtensteiner Zwischenhändler Z. Hinter dieser "Briefkastenfirma" stand als Verantwortlicher der belgische Vermittler V. Der Prokurist P der Fa. E gab bei seiner Vernehmung an, die Firmen L und K seien ihm von V benannt worden. Die Fa. E sei davon ausgegangen, daß sich beide Firmen nicht nur als Makler, sondern als Eigenhändler in das Geschäft einschalteten; auf dem Warenweg habe sie keinen Einfluß gehabt. Gegenteilige Indizien (z. B. war eine Einfuhr nach Großbritannien wegen des hohen Abgabengefälles nicht lohnend und daher unwahrscheinlich) konnten P nicht hinreichend belasten, zumal dieser - zur Tatzeit noch Handlungsbevollmächtigter - die Verantwortung auf den inzwischen verstorbenen Prokuristen der Fa. E und zwei weitere Angestellte delegierte, die sich jedoch entlasten konnten¹⁾. Gegen einen Mißbrauch sicherte sich die

1) Vgl. im einzelnen Tiedemann, Subventionskriminalität, S. 156.



—————> tatsächlicher Warenverlauf
-----> angeblicher Warenverlauf
(papiermäßige Abwicklung)

Fa. E angeblich dadurch ab, daß sie die Fa. V ausdrücklich über das Erfordernis der Drittlandausfuhr der Ware in Kenntnis setzte. V verstand diese Information aber angeblich nur so, daß ein Drittlandkäufer zur Bedingung des Geschäftsabschlusses gemacht worden war. Diesem Erfordernis habe er genügt. Die Fa. E entlastete V insoweit, als er angab, diese über den tatsächlichen Warenverbleib im unklaren gelassen zu haben. Als Grund für seine Handlungsweise führte V eine angebliche Lücke im EWG-Marktordnungsrecht an, die er in durchaus legaler Weise ausgenutzt habe. Die Einstellungsverfügung vom 23. 4. 1970 entsprach den Einlassungen des Beschuldigten. In der Begründung heißt es u. a.: "... ist zugunsten des Beschuldigten ... zu berücksichtigen, daß er Ausländer ist und es ihm daher strafrechtlich zugute gehalten werden muß, wenn er möglicherweise - aus seiner Anschauung - mißverständliche oder unvollständige Bestimmungen in seinem Interesse ... ausgelegt hat...".

Die Subventionsvoraussetzungen sind objektiv nicht erfüllt worden; um eine Umgehung kann es sich daher allenfalls im subjektiven Bereich, d. h. aus der Sicht des Vermittlers V, handeln. Vom strafrechtlichen Erfolg her gesehen ist V dagegen die Vermeidung der Bestrafung wegen Steuerhinterziehung oder Betrug¹⁾ geglückt. Nur wenn man jener älteren Ansicht folgt²⁾, die das Wesen der Umgehung in der falschen Interpretation der Umgehungs-

1) Auf die Problematik des internationalen Strafrechts (Täter und Tatort der Steuerhinterziehung Belgien) soll hier nicht eingegangen werden; vgl. aber § 392 V AO n. F.

2) Oben S. 19.

norm sieht, kommt man im Fall V zur Annahme einer Gesetzesumgehung, doch wurde bereits angedeutet, daß nicht jede infolge der Interpretationskünste geschickter Anwälte erfolgreiche Tatbestanderschleichung bzw. -vermeidung eine Umgehung darstellt. Der Fall Nr. 13 ist objektiv eine Zuwiderhandlung, so daß die Frage der irrigen Annahme einer Umgehungshandlung zu stellen und zugunsten des Beschuldigten allenfalls auf der Ebene des Unrechtsbewußtseins zu lösen war. Wegen der Strafbarkeit der Abschöpfungshinterziehung durch Umgehungsgeschäfte (§ 396 IV RAO a.F. bzw. § 392 I AO n. F. i.V.m. § 6 StAnpG) hätte die StA bei Annahme eines Umgehungsbewußtseins eine positive Entscheidung fällen müssen.

Über das strafrechtliche Schicksal des folgenden Falles ist nichts bekannt¹⁾; nicht einmal, ob es überhaupt zu einer Strafanzeige gekommen ist. Da der Fall Nr. 14 nicht nur Manipulationen enthält, die auf eine Normumgehung schließen lassen, sondern daneben sogar Indizien eines Betruges über das Gewicht der subventionierten Ware, hätte die Einleitung strafrechtlicher Ermittlungen nahe gelegen.

Fall Nr. 14²⁾: Rinderviertel-Fall

Die deutsche Import- und Großhandelsfirma G-GmbH führte von Mai bis September 1969 insgesamt 2 321,5 t Rindfleischs in die Tschechoslowakei aus und erhielt dafür 3 924 624,25 DM Ausfuhrerstattungen. Das exportierte Rindfleisch wäre nur dann

1) Vgl. Tiedemann, a.a.O., S. 175 f.

2) Im BMJ-Gutachten, Fall Nr. 34 (S. 269 ff.); vgl. auch Tiedemann, GA 1974, S. 6, sowie in: Subventionskriminalität, Fall Nr. 27.

subventionsfähig gewesen, wenn es von gesunder und handelsüblicher Beschaffenheit, frisch und gekühlt, gewesen wäre und es sich um sog. "quartiers compensés" gehandelt hätte. Die im Anhang zur EWG-VO Nr. 784/69¹⁾ aufgeführten kompensierten Rinderviertel wurden in der zusätzlichen Vorschrift G/a) zu Kapitel 2 des Zolltarifs wie folgt bestimmt:

"... die Gesamtheit:

- sowohl der Vorderviertel mit allen Knochen, Hals und Schultern, mit 10 Rippen, und der Hinterviertel mit allen Knochen, Keule, Roastbeef, Hochrippen und Filet mit 3 Rippen,
- als auch der Vorderviertel mit allen Knochen, Hals und Schultern, mit 5 Rippen, mit Bauchlappen und Brust, und der Hinterviertel mit allen Knochen, Keule, Roastbeef, Hochrippe und Filet mit 8 Rippen abgeschnitten."

Die Vorder- und Hinterviertel mußten gleichzeitig und in gleicher Anzahl zur Zollabfertigung gestellt werden; hierbei mußte das Gesamtgewicht der Vorderviertel dem der Hinterviertel bis auf 5 Gewichtshundertteile genau entsprechen. Daß bei 56 Ausfuhrsendungen der Fa. G ein Überschreiten dieser 5 %-Grenze festgestellt wurde, eine tarifliche Einordnung der exportierten Ware also schon aus diesem Grunde unzutreffend war, sei hier nur am Rande vermerkt²⁾. Für den Umgehungskomplex be-

1) "VO Nr. 784/69 der Kommission vom 28. 4. 1969 zur Festsetzung der Erstattungen bei der Ausfuhr auf dem Rindfleischsektor für den am 1. Mai 1969 beginnenden Zeitraum" = ABl.EG 1969, Nr. L 101, S. 8.

2) Vgl. im einzelnen zu den auf Irrtum abzielenden Einlassungen: Tiedemann, BMJ-Gutachten, S. 274 f.

deutsam war die EWG-VO Nr. 1041/67¹⁾, die vorschrieb, daß die Verwendung der zur menschlichen Ernährung bestimmten Ware "zu diesem Zweck in Betracht ihrer Eigenschaften und ihres Zustandes nicht ausgeschlossen oder wesentlich eingeschränkt sein" durfte²⁾. Während gefrorene quartiers compensés (02.01 A II a 2) nur bei Lieferungen an Schiffsausrüster u. ä. subventioniert wurden, erhielt man für frische oder gekühlte kompensierte Rinderviertel (02.01 A II a1) Ausfuhrerstattungen. Eine Marktordnungsprüfung bei der Fa. G verstärkte den Verdacht der unrichtigen Deklaration der Rinderviertelsendungen, da kein frisches oder gekühltes Fleisch, sondern Gefrierfleisch aus französischen Interventionsbeständen, welches zuerst in französischen, belgischen und niederländischen, nach dem Kauf durch die Fa. G am 6. 11. 1968 in deutschen Kühllhäusern gelagert worden war, nach Bearbeitung (Entfernung der Knochen) zum Versand gebracht wurde. Zur Durchführung des Geschäfts mit dem tschechoslowakischen Abnehmer A war man auf die Ausfuhrerstattungen angewiesen, die aber nur für die sog. traditionellen Handelsströme vorgesehen waren, zu denen der Export gefrorener Rinderviertel in die CSSR nicht gehörte. Um die Erstattungen dennoch zu erhalten, vereinbarte man, die gefrorenen Rinderviertel vor der Ausfuhr aufzutauen und auf diese Weise in den Genuß der Erstattungen für "frisches, gekühltes Rindfleisch" zu kommen. Der Transport sollte unter höchstmöglicher Kühlung erfolgen, damit das aufgetaute Fleisch nicht verderb. Nach einer Probe-

1) VO Nr. 1041/67 der Kommission vom 21.12.1967 über die Durchführungsvorschriften für die Ausfuhrerstattungen bei den Erzeugnissen, für die ein System gemeinsamer Preise besteht = ABL.EG 1967, Nr. 314, S. 9 ff.

2) Vgl. aber den Wurstfall (Nr. 10), oben S. 162 f.

sendung kam es am 29. 7. 1969 zu einem Vertrag zwischen G und A mit dem Inhalt: "... Lieferung von ca. 4 000 t kompensierter Viertel von Kühen, Herkunft Frankreich, aus Schlachtungen Herbst 1968/Frühjahr 1969, einwandfrei für direkten Konsum ohne Beschränkung, nicht ranzig und nicht ausgetrocknet, ohne Nieren- und Nierentalg". Die Sukzessivlieferungen aufgrund dieses Vertrages, zu dessen Geschäftsgrundlage der seinerzeit geltende Erstattungssatz für gekühlte Rinderviertel ausdrücklich gemacht worden war, wurden Anfang August 1969 unterbrochen, als die Erstattungsbehörde (HZA Hamburg - Jonas) die Erstattungsbeträge vorübergehend nicht auszahlte. Am 15. 8. 1969 traf das BMF in einem Erlaß die Tarifentscheidung, daß wieder aufgetautes gefrorenes Rindfleisch zolltariflich als "frisch oder gekühlt" anzusehen war. In dem dieser Entscheidung zugrunde liegenden Gutachten der Bundesanstalt für Fleischforschung in Kulmbach vom 12. 8. 1969 hieß es u. a.: "... Im Sinne des Fleischbeschaugesetzes vom 18. 4. 1968 (BGBl.I, S. 305) ist das der Tarifposition 02.01 untergeordnete Fleisch insgesamt als frisches Fleisch anzusehen (§ 12 a II FG). Die modernen Kältebehandlungsverfahren lassen eine Differenzierung hinsichtlich der Wertigkeit zwischen gefrorenem und nicht gefrorenem Fleisch nicht zu. Eine Differenzierung ... ist lediglich vom Alterungszustand des Fleisches her gegeben. Da diese mit Abbauvorgängen einhergehenden Alterungsprozesse jedoch bei nicht gefrorenem Fleisch i. d. R. in einer kürzeren Zeitspanne ablaufen als bei gefrorenem Fleisch, ist eine Differenzierung in der Wertigkeit allein vom Zeitraum her nicht vorhanden. Einer Gefrierbehandlung nicht unterworfenen, lediglich gekühltes Fleisch kann demzufolge weniger

wertvoll sein als ordnungsgemäß eingefrorenes, gelagertes Gefrierfleisch, da bei letzterem die Abbauprozesse wesentlich langsamer verlaufen als bei nicht gefrorenem Fleisch. Die alte Auffassung, daß Gefrierfleisch ... in seinem Wert gegenüber dem einem Gefrierverfahren nicht unterworfenen Fleisch gemindert sei, trifft nicht mehr zu. Dies gilt ebenso für nach modernen Methoden aufgetautes Gefrierfleisch. Aus diesen Überlegungen heraus kann die innerhalb der Tarifposition 02.01 getroffene Unterscheidung zwischen frisch oder gekühlt einerseits (1) und gefroren andererseits (2) sich nur auf die Zustandsform (Aggregat) beziehen. Von der Zustandsform her ist aufgetautes Gefrierfleisch, welches gekühlt dem Zoll zum Export in Drittländer vorgestellt wird, als gekühltes Fleisch im Sinne der Tarifposition 02.01 A II a 1 anzusehen."

Nach dieser Tarifentscheidung wurde bis zum 25. 9. 1969 weiter exportiert, doch kam es nicht zur vollständigen Lieferung der vertraglich vorgesehenen 4 000 t. Der Grund für den Lieferungsstop lag wahrscheinlich in dem Auftau- und Kühlverfahren. Zum Teil entstand nämlich der Verdacht, daß die Ware nicht auf-, sondern lediglich angetaut worden war, als die Versandabfertigung erfolgte. Indizien für diese Annahme waren die Art des Auftauraumes (Klimaraum, in dem nur eine schwache Luftumwälzung möglich war) und die relativ niedrigen Temperaturen in Verbindung mit den festgestellten kurzen Auftauzeiten. Dieser "technologischen" Beweisführung standen die Feststellungen der Abfertigungsbeamten gegenüber, die stichprobenhaft mittels elektrischer Steckthermometer die Kern-

temperaturen der exportierten Rinderviertel gemessen und das Fleisch als tatsächlich aufgetaut ausgewiesen hatten. Zum für die Erstattungsgewährung maßgeblichen Zeitpunkt der Versandabfertigung war das Fleisch auch von gesunder Qualität. In welchem Beschaffenheitszustand A die Ware in der CSSR in Empfang nahm, läßt sich folgenden drei Fernschreiben entnehmen:

1. "LKW ... konnte in Budejovice persönlich nicht kontrolliert werden, jedoch in Entladestation ist man mit der Qualität nicht zufrieden. Die Viertel waren nicht oberflächlich gefroren, sondern ganz weich und schwarz. Zum Konsum ungeeignet..."¹⁾.
2. "Habe soeben Entladung ... mit großer Delegation im Schlachthof beigewohnt. Feststellung: Oberflächen naß, Fleischfarbe an den Schnittflächen dunkel bis schwarz, Hinterviertel sehr fett und teilweise Talg. Folgerung: bei den derzeit vorherrschenden Außentemperaturen ist die Vermarktung dieser Ware über die Bank sehr gefährlich, zur Verarbeitung ist die Ware zu fett, besonderer Gefahr sind die Vorderviertel ausgesetzt"²⁾.
3. "Ware ist ganz schwarz und für Konsumzwecke ungeeignet, vom Veterinärdienst beanstandet und zur Fabrikation bestimmt, wobei ziemlich hohe Konfiskate zu erwarten sind. Leider ist die Ware unterwegs nicht gefroren, wie wir das ver-

1) Fernschreiben Fa. A an Fa. G vom 1. 8. 1969.

2) Fernschreiben des Vermittlers an G über A vom 29. 7. 1969.

langt haben. Von neuem ersuchen wir unverzügliches Frieren auf den tiefstmöglichen Grad beginnend sofort nach Beendigung der Verladung in der BRD, sonst unmöglich, weiter zu verladen. Bitte wollen Sie diese Aufforderung ernst nehmen. Sollten auch beim vollen Frosten ernste Reklamationen entstehen, müßten wir neue Lösung suchen bzw. Lieferungen einstellen ..."¹⁾.

Ein Sachbearbeiter der Fa. G gab an, daß er die Reaktion des ausländischen Vertragspartners erwartet hatte und die Ware nur zur sofortigen Verarbeitung noch für brauchbar hielt. Das "Fahren mit tiefen Temperaturen" ließ seiner Ansicht nach keinen erneuten Gefrierprozeß eintreten, da die kleinen Kühlmaschinen allenfalls geeignet waren, die niedrigen Temperaturen zu halten, nicht aber für ein erneutes Frosten der Ware zu sorgen, da die Luftumwälzung durch die enge Beladung zu sehr behindert wurde.

Voraussetzung für die Einordnung dieses Falles in die Reihe der Gesetzesumgehungen ist die Bejahung der Tarif-Nr. 02.01 A II a 1 (frische oder gekühlte Rinderviertel). Bedenken gegen eine derartige Tarifierung hatten z. B. auch die Prüfer, die darauf hinwiesen, "daß nach den Angaben der geprüften Kühlhäuser und nach den Angaben der Auslandsfleischbeschaustelle ... aufgetautes Rindfleisch ohne Schwierigkeiten von frischem Fleisch zu unterscheiden ist". In der Praxis sei man von dem angestrebten Ziel der Kältetechnik, Gefrier- und Auftaumethoden so zu vervollkommen, daß aufgetautes Gefrierfleisch von frischem Fleisch kaum zu unterscheiden ist, noch ein gutes

1) Fernschreiben der Fa. A, Hervorhebung vom Verfasser.

Stück entfernt. Nach übereinstimmenden, auch von der Fa. G bestätigten Angaben war daher frisches Rindfleisch im Handel sowohl von der Bezeichnung als auch vom Preis her eine andere Ware als aufgetautes. Es muß daher bezweifelt werden, ob durch eine extensive Interpretation des Wortes gefroren und somit der Tarif-Nr. 02.01 A II a 2 (und dementsprechend eine restriktive Auslegung des Wortes gekühlt - Tarif-Nr. 02.01 A II a 1) nicht bereits dem Sinn und Zweck der auf die traditionellen Handelsströme (die es für Manipulationen der beschriebenen Art nicht gab) abstellenden Erstattungsvorschriften Genüge getan werden konnte. Jedenfalls hat die Gesetzesumgehung auch die Funktion, solche Sachverhaltsgestaltungen aufzufangen, die zwar durch Auslegung erfaßt werden konnten, es aber infolge falscher, d. h. die gegebenen Auslegungsmöglichkeiten nicht erschöpfender Interpretation im konkreten Falle nicht wurden. Nur wird eine Instanz, die eine restriktive (bzw. extensive) Auslegung mit - unzutreffender - teleologischer Begründung vornimmt, zur Frage der Gesetzesumgehung nicht mehr kommen. Das Abstellen auf den Aggregatzustand erscheint freilich im Ergebnis als Wortlautinterpretation, welche die Möglichkeit eines Rekurses auf den Umgehungsgedanken nicht verschließt. Die Existenz praktikabler Umgehungsnormen auf dem Sektor direkter Subventionen würde andererseits die Verwaltung und Rechtsprechung zu einer methodisch exakteren Interpretation der betreffenden Normen(gefüge) zwingen. Das Auftauverfahren allein zum Zweck der Erstattungserlangung ist eine künstliche Sachverhaltsgestaltung, wie sie evidenter kaum noch denkbar ist. Wie wirt-

schaftlich unsinnig das ganze Exportgeschäft aufgetauter Rinderviertel gerade in den heißesten Monaten des Jahres war, wurde hinreichend deutlich gemacht.

Mit dem Nonpareilles-Fall¹⁾ vergleichbar wäre der Rinderviertel-Fall, wenn sich der Verdacht bloßer "Antauung" bestätigen würde. Mit dem Denaturierungs-Fall²⁾ und dem Kokosflocken-Fall³⁾ hat dieser Fall die Bedeutung des Zeitfaktors gemeinsam: Auseinanderfallen der Warenqualität zum Zeitpunkt der Versandabfertigung, also der Ausfuhr (bzw. Einfuhr im Fall Nr. 7) und zum Zeitpunkt der Verwendung. Soweit die anfängliche Übereinstimmung von Warenbeschaffenheit und Subventionszweck in den Gemischfällen⁴⁾ durch die an der Umgehungsgegestaltung Beteiligten später wieder aufgehoben wurde, bietet sich strafrechtlich das Modell des § 392 II AO n. F. (Zweckentfremdung) an, das gemäß § 2I AbschG zunächst bei Abschöpfungen und durch § 31 MOG auch bei direkten Subventionen⁵⁾ anwendbar wurde. Der Rinderviertelfall zeigt deutlich, daß eine isolierte, auf einen bestimmten Zeitpunkt abstellende Betrachtungsweise im Außenwirtschaftsrecht nicht die endgültige, mit dem Subventionszweck materiell zu vereinbarende Lösung liefern kann. Dies gilt insbesondere für Lebensmittel, da bei organischen Substanzen Verände-

1) Fall Nr. 5.

2) Fall Nr. 12.

3) Fall Nr. 6.

4) Fälle Nrn. 6 und 11.

5) Vgl. auch den Tatbestandsvorschlag von Tiedemann, a.a.O., S. 760 (§ X Abs. 3).

rungen leicht vorgenommen werden können bzw. durch die Natur selbst eintreten. Der Unterschied zum Wurstfall¹⁾ besteht lediglich darin, daß die sog. Wurst von Anfang an nicht zur menschlichen Ernährung geeignet und bestimmt war, während die bloß eingeschränkte Verwertbarkeit der Rinderviertel von den Subventionsempfängern nur als unerwünschte Folge in Kauf genommen wurde.

c) Schlußfolgerungen für die Sanktionswürdigkeit

Der in den dargestellten Beispielsfällen zum Ausdruck gekommene Methodenwechsel bei den Subventionserschleichungen durch Gesetzesumgehungen verdeutlicht die Abhängigkeit und Anpassungsbedürftigkeit wirtschaftsdelinquenter Verhaltensweisen im Hinblick auf die verwaltungsrechtliche Grundmaterie, insbesondere auf die jeweilige Warenart. Eine typische Erscheinung der Subventionsinanspruchnahme durch Manipulationen der genannten Art ist der Versuch, entweder legale oder doch für legal gehaltene, wenigstens aber legal erscheinende Wege zu beschreiten bzw. vorzutäuschen²⁾. Durch die Angleichung der Begehungsweisen an den normalen Geschäftsverlauf erklärt sich z. T. auch, daß die Strafwürdigkeit infolge der "tatsächlich und rechtlich kompliziert gestalteten Geschäftspraktiken"³⁾ häufig nicht erkannt wird, Rechts-

1) Fall Nr. 10.

2) Vgl. oben S. 1 mit Literaturangaben zur Wirtschaftsdelinquenz allgemein.

3) Zirpins-Terstegen, S. 519.

streitigkeiten allenfalls auf verwaltungsrechtlicher Ebene ausgetragen werden. Ein weiterer Grund ist freilich die Resignation vor den überspitzt scharfen Anforderungen an den subjektiven Straftatbestand bzw. vor der Schwierigkeit seines Nachweises¹⁾. Bei manchen der geschilderten Fälle liegt der Gedanke der Strafwürdigkeit schon angesichts des Umfangs der Schäden, welche der öffentlichen Hand materiell durch die Zweckverfehlung der Subventionsgelder entstanden sind, nahe. Problematisch ist dagegen die Frage der anzustrebenden Strafbarkeitsgrenze. Sie mündet letztlich in die Fragestellung, ob bereits die (bloße) Umgehung verwaltungsrechtlicher (Subventions-)Normen bzw. ihre Erschleichung inkriminiert werden soll oder nur die Umgehungsverschleierung, die durch Täuschungshandlungen oder gar durch Nicht-Offenlegung des Umgehungsverhaltens begangen wird. Man wird die in der Öffentlichkeit durchaus vorhandene positive Einstellung zu Tricks und Kunstgriffen der genannten Art, die - besonders in den erfolgreichen Fällen der Gesetzesumgehung - oft in Bewunderung²⁾ umschlägt, am besten dadurch kanalisieren können, daß man denjenigen straffrei läßt, welcher die Art und Weise seines Verhaltens, die Zusammensetzung und Beschaffenheit der Ware vor und nach der Subventionsinanspruchnahme, die wirtschaftliche Funktion eingeschalteter Zwischenhändler ("Strohmänner"), den Verwendungszweck usw. offen angibt.

1) Vgl. zum Betrug z. B. Tiedemann, Subventionskriminalität, S. 302 f., 306; zur Steuerumgehung (§ 396 IV AO a. F.) Troeger-Meyer, S. 62 u. unten S. 234; zur Wirtschaftskriminalität allgemein Zirpins, Kriminalistik 1967, S. 577.

2) Zirpins, a.a.O.; zweifelnd zur Wirtschaftskriminalität allgemein vor allem Hirsch, S. 399 f.

Wenn man dem Subventionsgeber einen Sachverhalt in allen wesentlichen Details präsentiert und angesichts der vermeintlich unklaren und lückenhaften Subventionsgesetze auf die Auszahlung der Subventionsgelder hofft, so liegt darin vielleicht eine ebenfalls mißbilligenswerte, durch die Einleitung der Umgehungshandlungen bereits bewußt in die Tat umgesetzte Einstellung (man läßt es auf einen Versuch ankommen, obwohl man den Widerspruch zu Sinn und Zweck der Subventionsvorschriften durchaus erkennt oder zumindest ahnt); der vom Umgeher erstrebte Erfolg (Auszahlung der Subvention) sollte ihm auch in diesem Falle "fairer" Information über das vorangegangene "unfaire" Verhalten nicht zugestanden werden, doch sollte der seine Umgehung offenlegende Umgeher trotz an sich bestehender Sanktionswürdigkeit durch den Verzicht auf die schärfste Sanktionsform, die Umgebungsbeurteilung, "belohnt" werden. Im Ergebnis läßt sich also die Sanktionswürdigkeit jeglicher Gesetzesumgehung festhalten. Die Sanktion besteht darin, daß jede durch Umgehung erlangte Subvention ungerechtfertigt und daher zurückzuzahlen ist. Das Strafbedürfnis ist dagegen auf den freilich fast immer gegebenen Fall der Umgebungsverschleierung beschränkt; diese Wertung ist im vergleichbaren Abgaben(straf)recht in den bereits mehrfach erwähnten §§ 396 IV AO a. F. bzw. 392 I AO n. F. i. V. m. § 6 StAnpG vollzogen worden, doch wird die Übertragbarkeit des steuer(straf)rechtlichen sowie weiterer Umgebungsmodelle auf den Subventionsbereich im folgenden erst noch zu überprüfen sein.

IV. Die Bekämpfung der Gesetzesumgehung in sonstigen Bereichen des Strafrechts

1. Spezialgesetze als Umgehungsgesetze im funktionalen Sinne

Die theoretischen Möglichkeiten, der Gesetzesumgehung im Wirtschaftsstrafrecht zu begegnen, sind vielgestaltig. Gesetzliche Bestimmungen, die sich in irgendeiner Weise, also auch ohne ausdrückliche Verwendung des Begriffs "Umgehung" gegen Gesetzesumgehungen richten, sind zahlreich; bei einer extremen Betrachtungsweise lassen sich z. B. im Strafrecht sogar die meisten Delikte als Umgehungsnormen anderer Tatbestände verstehen. Der Grund hierfür ist die Ähnlichkeit der Deliktsrichtungen, die Verwandtschaft der Rechtsgüter, die analoge Struktur des Rechts¹⁾. Auch wenn man die Umgehungsbekämpfung in einem engeren Sinne versteht, zählt die kasuistische Methode durchaus zu ihren legislatorischen Möglichkeiten. Im Bereich des EWG-Erstattungsrechts, das an Warenbewegungen zwischen verschiedenen Staaten Subventionen knüpft, lassen sich z. B. Sonderregelungen für verschiedene festgestellte Produktver- und -entmischungspraktiken denken²⁾, ohne daß hier konkrete Möglichkeiten gesetzgeberischer Einzelregelungen oder auch Typenbildungen näher verfolgt oder gar formuliert werden sollen. Die Nachteile der Kasuistik werden allerdings in Lehre und Rechtsprechung selten verkannt, wenngleich gerade die EWG-Verord-

1) Vgl. oben S. 71, und Stöckel, S. 132 f., wo diese Strukturen angedeutet werden.

2) Vgl. dazu die Fälle Nrn. 5 - 7 und 11.

nungsgebung durch ihren ungeheueren Umfang¹⁾ für diesen Bereich des Wirtschaftsrechts zu perfektionistischen Einzelfallregelungen tendiert. Ganz allgemein wird zumeist die zu große Strenge und Starrheit der Kasuistik²⁾, ihre fehlende Anpassungsfähigkeit an die Vielgestaltigkeit³⁾ der wechselnden tatsächlichen Lebensverhältnisse, das "Versagen vor atypischen Gestaltungen"⁴⁾, gerügt. Unter Umgehungsaspekten läßt sich hinzufügen, daß es das unumgehbare Gesetz theoretisch nicht gibt. Auch in der Praxis kommt es umso seltener vor, je kasuistischer der Gesetzgeber vorgegangen ist. Fest steht, daß der Gesetzgeber nicht alle Wege, Formen und Gestaltungsmöglichkeiten voraussehen kann, nicht einmal in kleineren, an sich übersichtlicheren Rechtsbereichen, geschweige denn in einer komplexen Materie wie dem EWG-Marktdurchsetzungsrecht. Zwar kehren gewisse Erscheinungsformen (z. B. der Subventionserschleichung) auch hier häufig wieder, doch würde die gesetzliche Ad-hoc-Strafbewehrung solcher Praktiken die potentiellen Täter wieder zu neuen Umgehungen reizen⁵⁾. Außerdem gleichen sich die Fälle nur strukturell, nicht unbedingt bis ins rechtlich relevante Detail. In

1) Tiedemann, Sammelband, 2. Aufl., S. 20, weist darauf hin, daß bis 1969 bereits 2670 EWG-Verordnungen erlassen wurden.

2) Kohlmann, S. 231.

3) Vgl. oben S. 91.

4) Kohlmann, a.a.O.

5) Stöckel, S. 49.

der Regel bildet zwar die Typisierung¹⁾, die selbst bereits ein gewisses Maß an Abstraktion erfordert, einen praktikablen Mittelweg zwischen Kasuistik und Generalklausel, doch ist auch sie in gewissen Bereichen der Rechtsordnung noch zu umgehungsanfällig, wenn man bedenkt, daß selbst Umgehungstatbestände ihrerseits umgangen werden können²⁾. Durch Enumeration und Typenbildung lassen sich nicht alle Lücken schließen, und das Hinterherhinken³⁾ des Gesetzgebers hinter den Ideen findiger Kaufleute und Juristen ist nur allzu bekannt. Dabei ist es müßig, ob man den Grund für den Trend zur Generalklausel vorwiegend in der Fülle und Kompliziertheit der Regelungsmaterie⁴⁾ oder in der Ermüdung und Bequemlichkeit des Gesetzgebers⁵⁾, in sprachlichen Schwierigkeiten⁶⁾ oder in der langsamen und schwerfälligen Maschinerie des modernen demokratischen Staates sucht⁷⁾. Es soll aber nicht geleugnet werden, daß auch die Manipulation des Wirtschaftsstraftäters im Einzelfall nachfolgende⁸⁾ gesetzgeberische Maßnahme zukünftige Kunstgriffe und Machenschaften

1) Für vertypete Umgehungshandlungen Tiedemann, ZRP 1970, S. 261

2) Vgl. Hensel, Dogmatik, S. 276, zu § 5 RAO (1919); vgl. Teichmann, Gesetzesumgehung, S. 75, Fn. 48; Stöckel, a.a.O.

3) Tiedemann, NJW 1972, S. 663; vgl. Hedemann, S. 59., u. a. m.

4) Gurski, a.a.O., 2. Aufl., S. 35; vgl. Hedemann, S. 58 f.

5) Hedemann, S. 60, 67.

6) Vgl. Heck, S. 173; Kohlmann, S. 257 f.

7) Stöckel, S. 48, m. w. N.; vgl. auch Naumann, S. 16.

8) Vgl. hierzu Ligeropoulos, S. 326, der eine jährliche Beseitigung der Schleichwege durch den Gesetzgeber fordert; Walz, S. 33; Hensel, Dogmatik, S. 266 f.

ten vergleichbarer Art erheblich erschweren oder gar unmöglich machen kann. Selbst die sorgfältigste Redaktion der Gesetze bietet jedoch nur einen begrenzten vorläufigen Schutz¹⁾ gegen die Gesetzesumgehung.

2. Generalklauseln als Modelle der Umgehungsbe- kämpfung

a) Versteckte Umgebungsgesetze im StGB

Die rechtsstaatlichen Bedenken gegen das andere Extrem, die weitgefaßten Generalklauseln, wurden bereits angedeutet. Anhand einiger Beispiele gesetzlicher Umgehungssanktionierung in Gegenwart und Vergangenheit sollen Modelle für eine zukünftige strafrechtliche Bekämpfung der Subventionserschleichung - hier verstanden i. S. von (verheimlichter) Umgehung bei begünstigenden Normen²⁾ des Subventionsverwaltungsrechts - vorgestellt werden, die in ihrer Eigenschaft als Generalklauseln am Bestimmtheitsgrundsatz zu messen sein werden. Unterscheidet man offene und versteckte³⁾ Umgehungs(straf)gesetze je nach der Verwendung des Begriffes "Umgehung" oder anderer weniger deutlicher Umschreibungen der Ähnlichkeitsstruktur, so läßt sich feststellen, daß die Umgehungsproblematik zu-

1) Zu optimistisch Maday, S. 99; zutreffend Naumann, S. 15 f.; vgl. auch unten S. 273 f.

2) Vgl. dazu oben S. 14.

3) Stöckel, S. 59, stellt "ausdrückliche" und "verschlüsselte" bzw. "verschleierte" (S. 124ff.) Umgehungsstrafnormen einander gegenüber; vgl. Tiedemann, Tatbestandsfunktionen, S. 58, Fn. 11, zur "versteckten Analogie", die freilich im Verhältnis zu den alltäglich im Rahmen der "normalen" Auslegung herangezogenen Analogieschlüsse noch relativ offen erkennbar ist.

meist nur bei den ersteren erörtert wird¹⁾. Die häufig zu beobachtende Scheu vor der Diskussion der Umgehungsstrafbarkeit²⁾, die sicher mehrere Ursachen³⁾ hat, läßt sich u. a. auch damit erklären, daß der Begriff "Umgehung" im StGB nirgends verwendet worden ist, wenn auch eine Anzahl von Vorschriften⁴⁾ ihrer Funktion nach Umgehungsstrafnormen, Auffangtatbestände sind. Freilich wird man bei Einbeziehung der Umgehungsabsicht in den Umgebungsbegriff⁵⁾ kaum auf den Gedanken kommen, in § 315 I Z. 4 oder § 315 b I Z. 3 StGB ("einen ähnlichen, ebenso gefährlichen Eingriff vornimmt..") ein verkapptes Umgebungsgesetz zu sehen, sondern gegen diese Bestimmungen allenfalls wegen ihrer Analogieanordnungen⁶⁾ oder weiten Fassung allgemein⁷⁾ verfassungsrechtliche Bedenken anführen. "Ähnliche Eingriffe" i. S. der genannten Vorschriften sind solche, die den in § 315 I Z. 1 - 3 bzw.

1) Anders freilich Stöckel, S. 58 f.

2) Vgl. nur Westerhoff, S. 34; Bruns, S. 151; Maday, S. 84 f.; Ligeropoulo, S. 327 ff. (von sog. "cas extrêmes" abgesehen); Desbois, S. 89, 91; RG JW 1918, S. 451 (452).

3) Vgl. dazu unten S. 203 f.

4) Stöckel, S. 58, 125, zählt u. a. die §§ 90 I, 137, 259, 315 I Z. 4 StGB hierzu; vgl. auch § 90 Reg. Entwurf 8. StrRändG, BT-Drucks. V/898, sowie die §§ 326, 342 im E 62.

5) Dagegen oben S. 27 ff.; Stöckel, S. 58 f., spricht daher auch von Gesetzesumgehung i. w. S.

6) Vgl. Bockelmann, S. 453; in der Fragestellung Isenbeck, S. 174.

7) Isenbeck, S. 175 f., kommt zur Nichtigkeit des § 315 b I Z. 3 wegen fehlender Bestimmtheit des Wortes "ähnlich", das seinem Sinn nach nicht der Abgrenzung eines Straftatbestandes dienen könne; vgl. Danckert, S. 19; a. M. BGHSt 22, S. 365 (366 f.); OLG Hamm NJW 1955, S. 114 zu § 315 a I Z. 1 StGB; Dreher, Anm. 4 D/§ 315.

§ 315 b I Z. 1 - 2 ausdrücklich genannten in ihrer Zielrichtung gegen die Sicherheit des Verkehrs an Bedeutung gleichkommen¹⁾, also in ihrem Unrechtsgehalt und ihrer Strafwürdigkeit²⁾. Die Verfassungsmäßigkeit solcher Analogieanordnungen scheitert nicht bereits an der Verwendung des Wortes "ähnlich", da es auf eine isolierte Betrachtung einzelner (als solcher freilich konturloser) Begriffe nicht ankommen kann, sondern vielmehr auf den Zusammenhang, in dem sie gebraucht werden. Durch erläuternde Zusätze, Regelbeispiele und Legaldefinitionen³⁾ wird sich in aller Regel eine hinreichende Bestimmbarkeit und Auslegung durch die Rechtsprechung gewährleisten lassen; insbesondere vermögen die Verkehrsgefährdungsdelikte trotz gewisser Auslegungsschwierigkeiten in Grenzfällen⁴⁾ wegen der klaren Erkennbarkeit der Schutzrichtung⁵⁾ die generelle Unzulässigkeit dieser Gesetzestchnik nicht zu belegen. Problematisch wird die Feststellung der Ähnlichkeit zu den vom Gesetz genannten (Regel-)Beispielen freilich bei allzu großer Divergenz der in Betracht kommenden Begehungsweisen. Nur wenn die Zielrichtung des Delikts trotz weit auseinanderfallender Begehungsweisen wie z. B. bei den §§ 242, 223, 185 StGB klar erkennbar bleibt, ist eine nähere Beschreibung des Verhaltenstypus, der Tatmodalitäten, u. U. entbehrlich. Bei den zwei letztgenannten Delik-

1) Schönke-Schröder. Rn 15/§ 315 mit Beispielen.

2) Stöckel, S. 126; für Verfassungsmäßigkeit z. B. Wiedemeyer, S. 89.

3) Kohlmann, S. 257.

4) Vgl. dazu die Beispiele bei Schönke-Schröder, a.a.O.

5) Insoweit ist der Saxschen Lehre vom Wertverletzungstypus (vgl. oben S. 93) eine gewisse Bedeutung durchaus zuzuerkennen.

ten stellen sich freilich mindestens graduelle Bewertungsprobleme bei der Frage, wann eine nicht ganz unerhebliche¹⁾ Beeinträchtigung vorliegt. Die dargestellten Fälle aus dem Bereich der landwirtschaftlichen Marktordnungen haben aber gezeigt, daß die konkrete Begehungsweise für die Strafwürdigkeit wegen der einheitlichen Angriffsrichtung gegen den Subventionszweck²⁾ und gegen das Vermögen des Staates oder überstaatlicher Fonds von nur nachrangiger Bedeutung ist, daß aber andererseits derart große Unterschiede in den Sachverhaltsgestaltungen vorkommen, daß mit Analogieanordnungen nach dem Vorbild der §§ 315, 315 b StGB nur wenig gewonnen wäre³⁾. Denkbar und verfassungsrechtlich nicht schlechthin unzulässig wäre jedenfalls eine typisierende Tatbestandsfassung z. B. im EWG-Außenwirtschaftsrecht mit der Auffangklausel "oder einen ähnlichen Verstoß gegen den Subventionszweck begeht". Inwieweit eine solche Lösung oder gar die isolierte Verwendung dieser Analogieklausel ohne Typenbeispiele überhaupt praktikabel, d. h. nicht durch subjektive Schwierigkeiten wie etwa § 263 StGB weitgehend zur Wirkungslosigkeit in Wirtschaftsstrafsachen verurteilt wäre, hängt von der (zukünftigen) klaren Definition der jeweiligen Subventionszwecke in den betreffenden Subventionsgesetzen ab⁴⁾. Ab-

1) Vgl. z. B. Schönke-Schröder, Rn. 3/§ 223 m. w. N.

2) Dazu unten S. 272 ff.

3) Im Grunde sieht auch Lemmel, S. 182, keinen strukturellen Unterschied zwischen der Ermächtigung des Richters zur Rechtsschöpfung in "ähnlichen" Fällen und Umgehungsstrafgesetzen i. e. S., wenngleich er die "Fragwürdigkeit" (S. 183) auf die letzteren beschränkt.

4) Vgl. zur Problematik des Subventionszwecks als Tatbestandsmerkmal auch unten S. 272 ff.

gesehen von den praktischen Durchführungsschwierigkeiten bei komplizierterer Gestaltung (Staffelung und Differenzierung) der Subventionsvoraussetzungen, der auch eine offizielle Zweckbeschreibung Rechnung tragen müßte, besteht lediglich das theoretische Bedenken gegen die Verwendung des Subventionszwecks als Tatbestandsmerkmal: als solches ist es nämlich im Prinzip genauso umgehungsanfällig wie jedes andere Tatbestandsmerkmal auch. Daran ändert auch der Umstand nichts, daß der Subventionszweck als Tatbestandsmerkmal nicht mit der "hinter dem Gesetz" stehenden ratio legis identisch ist.

b) Nationalsozialistische Umgehungsgesetze

Von den zahlreichen geschichtlichen Beispielen¹⁾ für Umgehungs(straf)gesetze können hier nur einige wenige auf ihre mögliche Eignung zur Übernahme in den Bereich des Subventions(straf)rechts untersucht werden. Die "Flut der Umgehungsgesetze"²⁾ in der nationalsozialistischen Epoche und der mit ihnen getriebene Mißbrauch des Umgehungsgedankens "für die Zwecke einer widersinnigen Rassenpolitik und zur Durchsetzung eines totalitären Wirtschaftssystems"³⁾ u. a. bietet einiges Anschauungsmaterial für die Vor- und Nachteile gesetzlicher Umgehungs-sanktionierung, erklärt aber auch, warum die Frage der Umgehungsstrafbarkeit bis heute ein dogmatisches Schattendasein fristet. Ein - wie aufzuzeigen versucht wurde⁴⁾ - mit der Existenz des

1) Vgl. zur Geschichte Stöckel, S. 55 ff.

2) Ders., S. 56, mit zahlreichen Beispielen (S. 57, Fn. 14).

3) Ders., S. 58.

4) Oben S. 82 f.

Analogieverbots an sich nur unzureichend erklärbares Tabu¹⁾ der Umgehungsgesetzgebung wurde durch die Strafrechtsnovelle vom 28. 6. 1935 vorübergehend außer Funktion gesetzt²⁾. Gleichzeitig wurde ein Votum für die Verwendung von Generalklauseln schlechthin abgegeben, deren Gefahren man dadurch gebannt sah, daß "der Nationalsozialismus dem gesamten Volksleben einheitliche Wertungen gegeben hat"³⁾. Die Zulassung der strafschärfenden Analogie wurde als "Durchführung des nationalsozialistischen Grundsatzes 'kein Verbrechen ohne Strafe'"⁴⁾ verstanden. Schon vor dem genannten Zeitpunkt, nämlich am 16. 10. 1934 war das Steueranpassungsgesetz mit seiner Umgehungsregelung in § 6 erlassen worden, doch hatte diese Bestimmung in den älteren Fassungen der Reichsabgabenordnung bereits ihre Vorläufer (§ 5 RAO 1919, § 10 RAO 1931). Wegen der strafrechtlichen Inkriminierung dieser Umgehungshandlungen in § 359 IV RAO 1919 bzw. in § 396 IV RAO 1931 ist es daher nicht ganz zutreffend, wenn man das Aufkommen der Umgehungsstrafbarkeit erst in der nationalsozialistischen Epoche registriert⁵⁾, es sei denn, man

-
- 1) Zweifelhaft daher die Stellungnahme der Sachverständigenkommission in BMJ (Hrsg.), Tagungsberichte, S. 102 f.
 - 2) Auf den Zusammenhang mit § 2 StGB (1935) weisen z. B. hin: Tiedemann, Tatbestandsfunktionen, S. 59; Langen, Rn. 12/§ 38.
 - 3) Wacke, S. 112.
 - 4) Ebenda, S. 115.
 - 5) So aber Witschel, S. 61; Langen, a.a.O.; Schramm-Klaka, S. 77, und Tiedemann, a.a.O., nennen sogar erst das Jahr 1939.

erachtet den Strafgrund nicht so sehr in der Umgehung als solcher, sondern in ihrer Verschleierung und versteht die Strafbarkeit der Umgehungsvererschleierung nicht zugleich als Strafbarkeit der Steuerumgehung. In mehreren Umgehungsgesetzen waren solche Handlungen verboten worden, durch die "mittelbar oder unmittelbar die Vorschriften ... (der in Bezug genommenen) Verordnung umgangen werden oder umgangen werden sollen"¹⁾, also entferntere Umgehungshandlungen²⁾. Im Laufe der Entwicklung der strafrechtlichen Umgebungsbekämpfung ist eine Schwerpunktverlagerung vom internationalen Strafrecht³⁾ hin zum Wirtschaftsrecht⁴⁾ zu beobachten. Beachtung verdient vor allem § 1 III PreisstrafrechtsVO vom 3. 6. 1939⁵⁾, welcher den in Abs. 1 unter Strafe gestellten vorsätzlichen oder fahrlässigen (!) Zuwiderhandlungen gegen die "Anordnungen des Reichskommissars für die Preisbildung ..." vermittelt einer den oben⁶⁾ genannten Vorschriften entsprechenden Fiktion die Umgehungshandlung gleichstellt.

-
- 1) Siegert, S. 33 f., nennt z. B. § 12 VO des Preiskommissars und des Reichsforstmeisters vom 20. 9. 1927 (Ranz Nr. 227), die 2. VO über Preise für Eisen-, Stahlschrott und Gußbruch vom 23. 10. 1936 (RGBl. I, S. 917) sowie § 2 PreisstopVO vom 26. 11. 1936 (RGBl. I, S. 955).
 - 2) Vgl. Siegert, S. 34.
 - 3) Siehe dazu Stöckel, S. 55; RGSt 74, S. 397 ff. (Blutschutzgesetz); von Weber passim.
 - 4) Neben Stöckel, S. 59, auch Tiedemann, Stöckel-Besprechung, S. 1007.
 - 5) RGBl. I, S. 999; vgl. dazu Stöckel, S. 57 f., 121, und Tiedemann, a.a.O., S. 1008.
 - 6) Oben Fn. 1.

c) Güterkraftverkehrsgesetz, Personenbeförderungsgesetz

Die §§ 4, 37 GüFG¹⁾ haben in den §§ 5, 99 GüKG²⁾ ebenso eine Nachfolgeregelung der Umgehungsstrafbarkeit gefunden wie z. B. die §§ 6, 40 PBefG 1934³⁾ in den §§ 6, 60 PBefG 1961⁴⁾. § 5 I GüKG lautet: "Durch Schaffung von Scheintatbeständen dürfen die Vorschriften dieses Gesetzes nicht umgangen werden". In den Ziffern 1 und 2 führt § 5 II Regelbeispiele für das Vorliegen eines "Scheintatbestandes" an. Diese mißverständlich formulierte⁵⁾ Vorschrift ist dahin zu interpretieren, daß mit Scheintatbeständen "keine Rechtsgeschäfte, sondern tatsächliche Vorgänge und Verhaltensweisen gemeint" sind, "die den äußeren Schein des Tatbestandes einer dem Interessierten günstigen Gesetzesnorm vortäuschen sollen"⁶⁾. Der Schwerpunkt des § 5 liegt infolgedessen bei der Umgehung durch ernstlich gemeinte und formal zulässige Gestaltungen⁷⁾, im Gegensatz etwa zum nicht ernst-

1) Gesetz über den Güterfernverkehr mit Kraftfahrzeugen vom 26. 6. 1935 (RGBl. I, S. 788).

2) Güterkraftverkehrsgesetz vom 17. 10. 1952 (BGBl. I, S. 697).

3) Gesetz über die Beförderung von Personen zu Lande vom 4. 12. 1934 (RGBl. I, S. 1217).

4) Personenbeförderungsgesetz vom 21. 3. 1961 (BGBl. I, S. 241).

5) Balfanz-Tegelen, Anm. 1/§ 5.

6) Ebenda mit Hinweis auf BFH vom 10. 2. 1965 - II 114/62 U.

7) Wie Fn. 5.

lich gemeinten Scheingeschäft¹⁾). Unabhängig von der Frage eines in § 5 zum Ausdruck gebrachten allgemeinen Rechtssatzes²⁾ läßt sich jedenfalls aus den zu dieser Vorschrift ergangenen Entscheidungen der Rechtsprechung³⁾ für die allgemeine Umgehungsdefinition einiges herleiten, zumal hier die inhaltliche Konkretisierung des Umgehungsgeankens nicht durch isolierte Betrachtung der Vorschriften des Güterkraftverkehrsgesetzes, sondern durch Anlehnung⁴⁾ an die steuerrechtlichen Umgehungsgrundsätze zustande gekommen ist. Soweit gegen die Umgehungsklauseln in den §§ 5 I GüKG und 6 PBefG die Verfassungswidrigkeit sog. Analogieklauseln ins Feld geführt wird⁵⁾, kann auf die Ausführungen zum Analogieverbot verwiesen werden⁶⁾

1) Siehe dazu oben S. 21 f.

2) Balfanz-Tegelen, a.a.O., lassen die in den Voraufgaben nach positiv beantwortete Frage neuerdings offen.

3) Vgl. die oben, S. 23f., zitierte Definition des BGH NJW 1960, S. 1057 (1058), sowie BGH BB 1964, S. 411; OLG Hamburg JR 1963, S. 309; weitere Nachweise bei Balfanz-Tegelen, a.a.O.

4) Tiedemann, Tatbestandsfunktionen, S. 59.

5) Stöckel, S. 148, der in Fn. 75 unzutreffend davon ausgeht, das StGB könne selbst in solchen extrem weit gefaßten Tatbeständen wie den §§ 137, 259 ohne Analogieerwägungen auskommen.

6) Vgl. oben S. 80 ff., sowie Tiedemann, a.a.O., S. 58.

d) Kartellgesetz

Heftig umstritten¹⁾ ist ein nebenstrafrechtlicher Umgehungstatbestand von besonderer Bedeutung: § 38 II 2 GWB. Nach dieser Vorschrift begeht eine Ordnungswidrigkeit, "wer Empfehlungen ausgesprochen hat, die eine Umgehung der in diesem Gesetz ausgesprochenen Verbote oder der von der Kartellbehörde auf Grund dieses Gesetzes erlassenen Verfügungen durch gleichförmiges Verhalten bewirkt haben". Die Bezugsnormen der Umgehung sind die §§ 1, 15, 38 I 1 GWB, das allgemeine Kartellverbot²⁾. Problematisch ist, worin die Umgehung eigentlich zu sehen ist: in der Empfehlung oder - was nach dem Wortlaut des § 38 II 2 GWB näher zu liegen scheint - in ihrer Befolgung durch gleichförmiges Verhalten. Es ist also die Frage,

1) Für Verfassungsmäßigkeit: BGH DB 1960, S. 288 (289); Fikentscher, S. 52; Teichmann, WRP 1966, S. 94. Zweifelnd: Lemmel, S. 43, 183; Stöckel, S. 147; Müller-Gries-Giessler, Rn. 36/§ 38; von Beringe, Anm. zu BGH, a.a.O., daselbst S. 290; Langen, Rn. 12, 14/§ 38; Tiedemann, a.a.O., Fn. 11; Frankfurter Kommentar, Rn. 67/§ 38; Vogel, S. 113, tritt für "restriktive", Benisch, S. 790, für "zurückhaltende", der Frankfurter Kommentar, Vbm 6/§ 38, für "verfassungskonforme" Auslegung ein. Dagegen: E. R. Huber, S. 65 f.

2) BGH, a.a.O., S. 288 f., mit insoweit zustimmender Anm. von Beringe, ebenda, S. 289 f.; BGHZ 28, S. 208 (211); Müller-Gries-Giessler, Rn. 59/§ 38; Mayer-Wegelin, Anm. 13 d/§ 38; Teichmann, Gesetzesumgehung, S. 60; auf § 15 als Bezugsnorm beschränkt sich ausdrücklich Fikentscher, S. 68; E. R. Huber, S. 48 f., 68, nennt die §§ 1, 15, Benisch, S. 790, die §§ 25 f., Ulmer, S. 15, die §§ 1, 38 I 1 GWB; zur Umgehung einer Verfügung vgl. z. B. Müller-Gries-Giessler, Rn. 64/§ 38.

ob der Empfehlende¹⁾ oder der Empfehlungsempfänger²⁾ als Umgeher anzusehen ist. Der BGH liegt jedenfalls insoweit richtig, als er die verbotswidrige Wettbewerbslage erst durch das "Zusammenspiel der Empfehlung mit dem durch sie ausgelösten oder geförderten gleichförmigen Verhalten der Empfehlungsadressaten"³⁾ herbeigeführt sieht. Diese Frage entbehrt freilich der praktischen Relevanz, da jedenfalls von Lehre und Rechtsprechung anerkannt ist, daß Täter des § 38 II 2 GWB nur der Empfehlende ist, unabhängig von der oben gestellten weiteren Frage, ob er auch selbst Umgeher ist. Von der Textfassung her mag die Vorschrift des § 38 II 2 GWB also zu beanstanden sein, doch an der Beurteilung der Tatbestandsbestimmtheit wird durch diese dogmatischen Einordnungsprobleme nichts geändert: wer für eine Umgehung mit Geldbuße bedacht wird, ist vom Gesetz klar entschieden. Bedenken werden allerdings daher geleitet, daß die ohnehin schon wenig klaren Bestimmungen des GWB "auch noch zum Gegenstand eines Umgehungstatbestandes gemacht worden sind"⁴⁾. Man muß aber dem BGH recht geben, wenn er die Empfehlung als den zeitlich ersten, entscheidenden und daher primär sanktionswürdigen Teil einer durch mehrere Handlungen bewirkten Gesetzesumgehung auffaßt. Die Ausführungen des BGH erweisen

1) So BGH DB, a.a.O.; vgl. auch Langen, Rn. 12/§38, und Mayer-Wegelin, a.a.O., m. w. N.

2) So der Frankfurter Kommentar, Rn 88/§ 38; Leistner, S. 80, und E. R. Huber, S. 66, u. a.; danach wäre der Empfehlende praktisch als Anstifter zu der an sich straffreien Umgehung zu beurteilen; widersprüchlich Tetzner, der einerseits (S. 211 f.) die Empfehlungsempfänger, andererseits aber den Empfehlenden als Umgeher einstuft (S. 213).

3) a.a.O., S. 289; Müller-Gries-Giessler, Rn. 59/§ 38; von einer "Kombination" spricht Fikentscher, S. 52.

4) Langen, a.a.O., und Tiedemann, a.a.O., Fn. 11; soweit die Bedenken auf unzulässige Analogiewägungen gestützt werden (E. R. Huber und Stöckel, a.a.O.), kann wiederum auf die allgemei-

sich als richtiger Ansatz¹⁾ zur näheren Bestimmung, zur Auslegung des Umgehungstatbestandes, da sie entscheidend auf den Empfehlungsbegriff abstellen. Das Wort Umgehung hat die Funktion, das Empfehlungsverbot zu den Bezugsnormen des GWB in Verbindung zu bringen und seine Interpretation auf die umgehungsrelevanten Fälle²⁾ zu beschränken. Ob die Verwendung des Umgehungsbegriffes in diesem Tatbestand wirklich nötig gewesen wäre³⁾, mag hier dahingestellt bleiben. Jedenfalls geht aus dem Gesagten hervor, daß nur Empfehlung und Empfehlungserfolg (= Umgebungserfolg, = gleichförmiges Marktverhalten) zusammen den (Umgehungs-)Tatbestand des § 38 II 2 GWB ausmachen. Wie oft bei Umgehungs(straf)normen handelt es sich bei § 38 II 2 GWB also um einen zusammengesetzten Tatbestand, der in Empfehlung, Umgehung und gleichförmiges Verhalten dreigeteilt⁴⁾ ist. Sieht man jedoch in der Empfehlung die Umgehungshandlung (das Umgehungsmittel⁵⁾) und in dem durch sie bewirkten gleichförmigen Verhalten der Empfehlungsempfänger den Umgebungserfolg, so bleibt für eine

nen Ausführungen zum Verhältnis Analogieverbot-Umgehungstatbestand verwiesen werden (oben S. 80 f.); zutreffend Teichmann, WRP 1966, S. 94, der § 38 II 2 GWB zwar für einen Analogietatbestand zu § 38 I 1 GWB hält, der als solcher aber "selbständige Strafnorm" ist.

1) So zutreffend von Beringe, a.a.O., S. 290; vgl. auch Müller-Gries-Giessler, Rn. 37/§ 38; insoweit ist auch Teichmann, Gesetzesumgehung, S. 55, 62, u. a., Recht zu geben, wenn er das Problem der Gesetzesumgehung durch Auslegung lösen zu können glaubt.

2) Vgl. Mayer-Wegelin, Anm. 13 d/§ 38.

3) Dagegen Teichmann, WRP 1966, S. 91.

4) Fikentscher, S. 52; Tetzner, S. 213; Müller-Gries-Giessler, Rn. 36/§ 38.

5) Langen, Rn. 14/§ 38.

Umgehung als aliud¹⁾ gegenüber der Empfehlung und ihrer Befolgung kein Raum mehr. Der Begriff Umgehung hat, wie gesagt und wie der Relativsatz in § 38 II 2 GWB andeutet, nur tatbestandsbeschränkende Funktion²⁾, nur die Bedeutung eines die Empfehlung einschränkenden Attributs.

Diese vom verunglückten Wortlaut und Satzbau des § 38 II 2 GWB nicht voll gedeckte³⁾ Interpretation ist zu unterscheiden von der Existenz eines allgemeinen, für diesen Bereich des Kartellrechts zu weiteren Konsequenzen führenden Rechtsgedankens der Gleichbehandlung von Gesetzesumgehung und -zuwiderhandlung⁴⁾. In der kartellrechtlichen Literatur wird jedoch ausdrücklich verneint, daß alle Maßnahmen, die im wesentlichen den gleichen wirtschaftlichen Erfolg wie Kartellvereinbarungen oder Empfehlungen i. S. des § 38 II 2 GWB herbeizuführen geeignet sind, als Umgehungshandlungen einzustufen sind⁵⁾. Jedenfalls wird ein allgemeines Umgehungsverbot, das sich gegen die Empfehlungsadressaten richtet, abgelehnt⁶⁾.

1) So aber wohl z. B. Fikentscher, a.a.O.

2) Ähnlich Langen, Rn. 12/§ 38.

3) BGH DB, a.a.O.

4) Vgl. dazu allgemein unten S. 252 ff.

5) Benisch, S. 790.

6) Ders., S. 791, der jedoch unberücksichtigt läßt, daß sich ein "allgemeines" Umgehungsverbot gerade nicht aus dem GWB herleiten lassen muß; Schramm-Klaka, S. 77; Ulmer, S. 17.

Die gegen die Verfassungsmäßigkeit des § 38 II 2 GWB vorgebrachten Bedenken sind im Gegensatz zum Vorläufer dieser Vorschrift, dem Art. VII 12 DekartellierungsG Nr. 56¹⁾, nicht zwingend. Soweit bereits das Tatbestandsmerkmal der Empfehlung für unbestimmt gehalten wird²⁾, sind die Bedenken verständlich, wenngleich sie sicher nicht zur Verfassungswidrigkeit des sog. "Umgehungstatbestandes" (§ 38 II 2 GWB) führen. Gegen den Modellcharakter dieses Umgehungsgesetzes für das Subventions(straf)recht spricht neben den tatbestandlichen Schwierigkeiten auch die Tatsache, daß es sich um die Umgehung eines Verbotsgesetzes handelt.

e) Steuerstrafrecht

aa) Einleitung

Schließlich soll noch das schon mehrfach erwähnte, wegen der Verwandtschaft der geregelten Materien³⁾ in besonderem Maße als Orientierungshilfe einer künftigen Umgehungsinkriminierung in Betracht kommende steuerstrafrechtliche Modell hinsichtlich seiner Übertragbarkeit auf das Subventionsverwaltungs(straf)recht untersucht werden. Im Gegensatz etwa zum Ordnungswidrigkeitstatbestand des § 38 II 2 GWB wird der Umgehungsunrechtstatbe-

1) Vgl. hierzu Schramm-Klaka, a.a.O., m. w. N., und Aufzählung weiterer Umgehungsmittel neben der Preisempfehlung; BGHSt 9, S. 114 (119), und Fikentscher, S. 51, lassen die Frage der Rechtsstaatlichkeit bei Art. VII 12, a.a.O., offen.

2) Vogel, a.a.O., S. 113.

3) Vgl. unten S. 242 ff.

stand im Steuerrecht nur durch ein "Zusammenlesen" eines steuerrechtlichen Umgehungstatbestandes (§ 6 StAnpG, früher § 10 RAO 1931, davor § 5 RAO 1919) und eines Steuerstraftatbestandes (§ 392 I AO n. F., zuvor § 396 IV RAO 1931 bzw. § 359 IV RAO 1919) ermittelt.

bb) Die Steuerumgehung (§ 6 StAnpG und Vorläufer)

Die §§ 5, 6 StAnpG lassen die Steuerpflicht auch in den Fällen des Scheingeschäfts¹⁾ (zur Verdeckung des an sich die Steuerpflicht auslösenden Besteuerungstatbestandes), der Scheinhandlung und der Steuerumgehung eintreten. Die Steuerumgehungsvorschrift des § 6 StAnpG lautet:

Absatz 1: "Durch Mißbrauch von Formen und Gestaltungsmöglichkeiten des bürgerlichen Rechts kann die Steuerpflicht nicht umgangen oder gemindert werden.

Absatz 2: Liegt ein Mißbrauch vor, so sind die Steuern so zu erheben, wie sie bei einer den wirtschaftlichen Vorgängen, Tatsachen und Verhältnissen angemessenen rechtlichen Gestaltung zu erheben wären."

Durch Abs. 1 werden von den denkbaren Umgehungsverhaltensweisen nur diejenigen erfaßt, welche im "Mißbrauch von Formen und Gestaltungsmöglichkeiten des bürgerlichen Rechts" liegen. "Nicht erfaßt wird die Gesetzesumgehung durch unangemessenes tatsächliches oder wirtschaftliches Verhalten"²⁾.

1) Zur Abgrenzung zwischen nicht ernstlich gewolltem Scheingeschäft und ernstlich gewolltem Umgehungsgeschäft vgl. bereits oben S. 21 f.

2) Tipke-Kruse, Rn. 3/§ 6 StAnpG, Hervorhebungen im Original; vgl. auch Tipke, I.b., S. 91.

Die Generalklausel des § 6 StAnpG bekämpft also nicht die Umgehung schlechthin, sondern nur einen gesetzlich bestimmten Sonderfall¹⁾. Ihr wesentlicher Anwendungsbereich sind die Verkehrssteuern, da gerade sie an Gestaltungen des bürgerlichen Rechts anknüpfen, "aber doch den Rechtsvorgang nicht als solchen meinen, sondern den wirtschaftlichen Effekt"²⁾. Realakte sollen dagegen allein mit dem Mittel der wirtschaftlichen Betrachtungsweise, also durch Auslegung ohne Rückgriff auf den Umgehungsgedanken, allenfalls durch § 5 StAnpG steuerrechtlich erfaßt werden. Die Ergebnisbesteuerung (Ertragssteuern) fällt demzufolge in den Bereich des § 1 StAnpG³⁾, der teleologischen Auslegung der Besteuerungsgesetze⁴⁾.

Das Verhältnis von § 6 zu § 1 StAnpG (bzw. der entsprechenden Vorläufer), wo die wirtschaftliche Betrachtungsweise zur steuerrechtlichen Auslegungsmaxime erklärt wird, ist umstritten. Während eine im Schrifttum vertretene Auffassung den § 6 als Anwendungsfall des § 1 StAnpG begreift⁵⁾ und

1) Tipke-Kruse, a.a.O., Rn. 1; vgl. Tipke, Lb, S. 91, sowie Wackernagel, S. 97.

2) Tipke-Kruse, a.a.O., Rn. 2; vgl. auch Hensel, Steuerumgehung, S. 21; Riedel, S. 108.

3) Riedel, a.a.O.; vgl. Oswald, DStR 1966, S. 464 (465); Abs. 1 ("Die Steuergesetze sind nach nationalsozialistischer Weltanschauung auszulegen") wird heute verfassungskonform folgende Fassung zu geben sein: "Die Steuergesetze sind nach rechtsstaatlichen Grundsätzen auszulegen" - vgl. dazu Kühn-Kutter, Anm. 1/§ 1 StAnpG; ähnlich Spanner, a.a.O., Anm. 1/§ 1 StAnpG; a. M. Tipke-Kruse, Fn. zu § 1 StAnpG, die eine Ergänzung "nach freiheitlichen Grundsätzen" für entbehrlich halten; Kruse, S. 65, schlägt statt dessen ein "Zusammenlesen" des "Torsos" Abs. 1 mit Abs. 2 vor.

4) H.-W. Huber, Sp. 399.

5) E. Becker, Anm. 4b/§ 5; Erler, S. 13 (15).

ihn z. T. sogar für überflüssig¹⁾ hält, ist § 6 nach h. M.²⁾ selbständig und neben § 1 unabhängig. Daß eine Lösung der Frage nach der Steuerpflicht im konkreten Falle zunächst durch das Mittel der (teleologischen) Auslegung, also mit Hilfe der wirtschaftlichen Betrachtungsweise im Rahmen der Auslegungsgrenzen, versucht werden sollte, versteht sich nach dem obem über das Verhältnis von "Auslegung" und "Analogie" als Mittel der Umgehungsbekämpfung und -feststellung Gesagten von selbst: Der Anwendungsbereich der Umgehungsvorschrift (§ 6 StAnpG) beginnt erst dort, wo die Auslegung ihre äußerste Grenze findet³⁾. Bedenken könnten sich insofern ergeben, als man die wirtschaftliche Betrachtungsweise als ein Allheilmittel versteht, welches ein Überschreiten auch der äußersten Wortlaut- bzw. Wortsinnngrenze gestattet. Diese Auffassung wird im Steuerrecht in der Tat - wenn auch auf gewisse Ausnahmefälle oder -fallgruppen beschränkt - vertreten⁴⁾. Auch im Steuerrecht besteht jedoch, wie bereits angedeutet⁵⁾,

-
- 1) E. Becker, Anm. 3 b/§ 5, war sich darüber im klaren, daß die Rspr. "leicht anderer Meinung sein könne"; außerdem Hartz, S. 56; Paulick, S. 135; Oswald und H. W. Huber, a.a.O., halten § 6 nur bei der Ergebnisbesteuerung für überflüssig.
- 2) Riedel, S. 98, m. w. N.; Tipke-Kruse, FR 1961, S. 29; Hübschmann-Hepp-Spitaler-Spanner, Anm. 7, 9/§ 6 StAnpG; von Wallis, FR 1959, S. 318; Becker-Riewald-Koch, Anm. 1/§ 6 StAnpG; Hensel, Steuerumgehung, S. 23.
- 3) Vgl. Westerhoff, S. 65; Bopp, S. 143; Hensel, Dogmatik, S. 244; Kruse, S. 72, 85; Riedel, S. 48; Theis, S. 709; Thoma, Bühler-Festschr., S. 246; Tiedemann, Subventionskriminalität, S. 338; Hübschmann-Hepp-Spitaler-Spanner, Anm. 3b/§ 6 StAnpG; vgl. Tipke, Lb., S. 90.
- 4) Vgl. oben S. 48, Fn. 3.
- 5) Oben S. 48 ff.

keine andere Auslegungsgrenze als in anderen Rechtsgebieten. Der Hinweis auf die wirtschaftliche Betrachtungsweise in § 1 StAnpG ist demnach nur deklaratorischer, allenfalls konkretisierender, nuancierender¹⁾ und präzisierender Natur. Andererseits ist die wirtschaftliche Betrachtungsweise keine Besonderheit des Steuerrechts²⁾, sondern eine konsequente Ausprägung der teleologischen Auslegung³⁾ im ganzen Wirtschaftsrecht. Die fließenden Grenzen zwischen Auslegung und (außer-tatbestandlicher) Analogie finden im Steuerrecht ihre Entsprechung in den Schwierigkeiten der Praxis, entweder mit Hilfe des § 1 oder des § 6 StAnpG zum Ziel, d. h. in Übereinstimmung mit dem Gesetzeszweck, zu gelangen⁴⁾. In der Theorie ist die Entscheidung jedoch klar: nur die nicht subsumierbaren, auch mit der wirtschaftlichen Betrachtungsweise nicht zu erfassenden Verhaltensweisen können Umgehungen sein, und nur ein Teil von ihnen fällt unter § 6 StAnpG, soweit nämlich das tautologisch⁵⁾ umschriebene Tatbestandsmerkmal "Mißbrauch von Formen und Gestaltungsmöglichkeiten des bürgerlichen Rechts" erfüllt ist. Die Umgehung wäre ohne eine gesetzliche Bestimmung wie in § 6 StAnpG nur durch Analogie faßbar, da

1) Hartz, S. 12, 51.

2) Vgl. oben S. 56 Fn. 5; a. M. Ebert, Diss. S. 13 f.

3) Vgl. Ebert, a.a.O., S. 13.

4) Vgl. dazu Ott, S. 1141; kritisch zum Begriff "wirtschaftliche Betrachtungsweise" z. B. Kruse, S. 73.

5) Riedel, S. 69.

sie ja "durch Auslegung nicht mehr erreichbar"¹⁾ ist. Aber auch bei § 6 II StAnpG handelt es sich trotz der formalen Umdeutung des Sachverhalts mittels einer Fiktion im Ergebnis letztlich um das Verfahren der Analogie²⁾, allerdings um zulässige innertatbestandliche Analogie.

Verfassungsrechtliche Bedenken gegen die Tatbestandsfassung des § 6 StAnpG resultieren wie bei sämtlichen als Modell der Umgehungssanktionierung aufgeführten Gesetzesbeispielen aus dem allgemeinen rechtsstaatlichen Bestimmtheitsgrundsatz, nicht aus seinem Teilbereich, dem Analogieverbot. Ähnlich wie das materielle Strafrecht ist auch das Steuerrecht in hohem Maße vom Grundsatz der Tatbestandsbestimmtheit geprägt³⁾. Der strafrechtlichen, in Art. 103 II GG verankerten Parömie "nullum crimen sine lege" entspricht im Steuerrecht der Grundsatz "nullum vectigal sine lege"⁴⁾. Die rechtsstaatlichen Anforderungen und Bedenken hinsichtlich der Tatbestandsbestimmtheit sind daher sowohl bei der verwaltungsrechtlichen (§ 6 StAnpG) als auch bei der strafrechtlichen (§ 6 StAnpG i. V. m. § 392 I AO n. F.) Sanktion im wesentlichen die gleichen.

1) Tipke-Kruse, Rn. 1/§ 6 StAnpG; vgl. auch Wackernagel, S. 32, 79, und Tipke, S. 90 f., und oben S. 215, Fn. 3.

2) Vgl. Tipke-Kruse, a.a.O., und Rn. 10; vgl. Tipke, a.a.O., und allgemein zu Umgehungsgesetzen Tiedemann, Tatbestandsfunktionen, S. 58.

3) Däbritz, S. 64; vgl. Stöckel, S. 137; Maunz-Dürig-Herzog, Anm. I 3/Art. 103 II GG; Tiedemann, a.a.O., S. 186; Hensel, Dogmatik, S. 231; Ott, S. 1136; Kerkau, S. 203, Fn. 866; zum Analogieverbot Fuchs, S. 52; Stöckel, S. 102; Tipke, Lb., S. 91; Meier-Hayoz, S. 16.

4) Däbritz, S. 12.

Trotz der generalklauselartigen Erweiterung des Steuertatbestandes wird § 6 StAnpG von der höchsttrichterlichen Rechtsprechung für rechtsstaatlich unbedenklich¹⁾, für ein "erprobtes Mittel des modernen Steuerrechts"²⁾ gehalten. Freilich versäumt man oft nicht herauszustellen, daß es sich bei § 6 StAnpG (bzw. seinen Vorläufern) um einen letzten Notbehelf³⁾ handelt, um der im Steuerrecht wegen der Vielgestaltigkeit der Besteuerungstatbestände besonders typischen Gefahr zu begegnen, daß der Gesetzgeber zu spät reagieren und der faktischen (wirtschaftlichen) Entwicklung hinterherhinken⁴⁾ würde. Allerdings läßt sich hinsichtlich der Tatbestandsvoraussetzungen des § 6 StAnpG keine geradlinige Entwicklung⁵⁾ der Auslegungsgrundsätze durch die Rechtsprechung beobachten. Nach dem ursprünglichen steuerrechtlichen Umgehungsgesetz (§ 5 II RAO 1919) lag ein Mißbrauch nur dann vor, wenn

"1. in Fällen, wo das Gesetz wirtschaftliche Vorgänge, Tatsachen und Verhältnisse in der ihnen entsprechenden rechtlichen Gestaltung einer Steuer unterwirft, zur Umgehung der Steuer ihnen nicht entsprechende ungewöhnliche Rechtsformen gewählt oder Rechtsgeschäfte vorgenommen werden, und

1) Tipke-Kruse, a.a.O., m. w. N., zur Zulässigkeit von Generalklauseln.

2) BVerfGE 13, S. 331 (344); Tipke-Kruse, a.a.O.

3) Z. B.: E. Becker, Anm. 2/§ 5; Hensel, Dogmatik, S. 221; Thoma, a.a.O.; Riedel, S. 28, 61; Naumann, S. 21; dagegen Becker-Riewald-Koch, Anm. 1/§6 StAnpG ("unentbehrlicher Bestandteil des Gesetzes").

4) Riedel, S. 27; Tipke-Kruse, a.a.O.; vgl. auch Naumann, S. 16 (zu § 5 RAO), und Walz, S. 94.

5) Vgl. unten S. 224, Fn. 5.

2. nach Lage der Verhältnisse und nach der Art, wie verfahren werden soll, wirtschaftlich für die Beteiligten im wesentlichen derselbe Erfolg erzielt wird, der erzielt wäre, wenn eine den wirtschaftlichen Vorgängen, Tatsachen und Verhältnissen entsprechende Gestaltung gewählt wäre, und ferner
3. etwaige Rechtsnachteile, die der gewählte Weg mit sich bringt, tatsächlich keine oder nur geringe Bedeutung haben."

Diese detaillierte¹⁾ Umschreibung des Mißbrauchs-begriffes wurde als unzweckmäßig scharf²⁾, eng und umständlich³⁾ kritisiert und in die Nachfolgebestimmung (§ 6 StAnpG) nicht mehr aufgenommen, weil bereits das Fehlen eines der in § 5 RAO 1919 bzw. § 10 RAO 1931 aufgezählten Merkmale den Umgehungstatbestand ausgeschlossen hätte und die Umgehungsvorschrift ihrerseits umgangen worden wäre⁴⁾. Selbst die Umgehbarkeit des § 6 StAnpG wird in der Lehre⁵⁾ mit vollem Recht behauptet.

1) Nees, S. 61, moniert, daß die Steuerumgehung in § 5 RAO mit einem Aufwand von mehr als 100 Wörtern definiert wurde.

2) Vgl. die Darstellung bei Hartung, Anm. VII 2/ § 396.

3) Amtliche Begründung RStBl. 1934, S. 1398 ff. - (1401); Riedel, S. 76; Hübschmann-Hepp-Spitaller-Spanner, Anm. 1/§ 6 StAnpG; Nees, S. 61 f.; Wacke, S. 112; Ott, S. 1138 f.; vgl. Wacker-nagel, S. 30, u. a.

4) Vgl. Hensel, Dogmatik, S. 276; Riedel, S. 75; Nees, S. 68.

5) Vgl. Teichmann, Gesetzesumgehung, S. 75, Fn. 48.

Zwar wurde durch die Neufassung des Umgehungs-
gesetzes in § 6 StAnpG der Lehre und Rechtsprechung
die Herausarbeitung seines Sinnes übertragen¹⁾,
doch blieben die in seinen Vorläufern zum Aus-
druck gekommenen Gedanken weiterhin als - unver-
bindliche - Richtlinien der Interpretation rele-
vant²⁾. Die verbleibenden Schwierigkeiten bei der
Handhabung des Umhebungsgesetzes (§ 6 StAnpG) bie-
ten Anlaß für ernste Bedenken hinsichtlich der
Rechtsstaatlichkeit des "Kautschukparagraphen ge-
gen steuerlichen Mißbrauch"³⁾, wenn es zutrifft,
daß der Rechtsprechung keine ausreichende, wider-
spruchsfreie Grundsatzbildung zu dieser Norm ge-
lungen ist⁴⁾.

Zur Einführung in die Tatbestandsproblematik mag
eine Entscheidung des Reichsgerichts zitiert wer-
den, nach der ein Gestaltungsmißbrauch dann vor-
liegt, "wenn zur Erreichung eines bestimmten wirt-
schaftlichen Erfolges aus steuerlichen Gründen
ein ungewöhnlicher Weg beschritten wird, der den
Umständen nach offensichtlich unangemessen ist.
Wirtschaftliche oder sonst beachtliche Gründe,
die zur Wahl eines ungewöhnlichen Weges geführt
haben, stehen der Annahme eines Mißbrauchs regel-
mäßig entgegen. Auf der anderen Seite kann sich
eine im Verkehr häufig beobachtete Gestaltungsform
gleichwohl nach den Umständen des einzelnen Falles
als Mißbrauch darstellen"⁵⁾.

1) Vgl. Wackernagel, S. 99.

2) Vgl. Hartung, a.a.O.

3) Kottke, S. 133; in der amtlichen Begründung
(a.a.O., S. 402) wurde § 6 StAnpG mit § 138
BGB auf eine Stufe gestellt.

4) Ders., S. 136; Kruse, S. 85.

5) RGSt 77, S. 87, 93; vgl. auch die Darstellung
bei Hartung, Anm. VII 2/§ 396.

Der wesentliche Gehalt dieser und ähnlicher Erläuterungen des Umgehungstatbestandes liegt objektiv in der Wahl einer wirtschaftlich unangemessenen Gestaltungsform des bürgerlichen Rechts. Die herkömmliche Umschreibung der "unangemessenen" Gestaltung mit dem Kriterium "ungewöhnlicher Weg"¹⁾ stößt auf berechtigte Kritik, da die Häufigkeit²⁾ einer im Wirtschaftsleben anzutreffenden Gestaltung allein noch nichts über ihre (Un)gewöhnlichkeit und somit (Un)angemessenheit auszusagen vermag. Gerade nach dem Erlaß eines umgehungsanfälligen Steuergesetzes wird eine in Frage stehende Form der Steuerersparung besonders oft gewählt werden³⁾. Dies hat zur Folge, daß man "ungewöhnlich" weniger im statistischen oder im geschichtlichen⁴⁾ als vielmehr im ethischen⁵⁾ Sinne verstehen muß. Vor allem wird der Verwendung des Kriteriums "ungewöhnlich" der Vorwurf entgegengebracht, hierdurch werde der Fortschritt gebremst⁶⁾. Niemandem sei es im Geschäftsleben verwehrt, neue, bisher als ungewöhnlich angesehene

1) So aber die Rspr. und wohl h. M. im Anschluß an § 5 II Z. 1 RAO 1919 (bzw. § 10 II Z. 1 RAO 1931); vgl. etwa Thoma, a.a.O., S. 242; Storck, S. 29 und passim; Tiedemann, Tatbestandsfunktionen, S. 59, u. a. m.

2) Vgl. Hensel, Steuerrecht, S. 97; RG, a.a.O.; Naumann, S. 19; Teichmann, a.a.O., S. 72 f.; Thoma, a.a.O.; Boesche, S. 71.

3) Hensel, a.a.O., mit Hinweis auf RFH 10, S. 67.

4) So Friedrichs, S. 130; dagegen Naumann, a.a.O.

5) Westerhoff, S. 152.

6) Vgl. schon I. Pfaff, S. 4; vgl. Tipke-Kruse, Rn. 4/§ 6 StAnpG.

Wege einzuschlagen¹⁾. Eine Pflicht, auf ausgetretenen Pfaden zu wandeln, "gebe es nicht"²⁾. Schließlich setze der Begriff "ungewöhnlich" eine gewisse Übung voraus, an der es bei neuartigen Gestaltungsformen aber gerade fehlen könne³⁾. Im Steuerrecht ist die Unangemessenheit einer Handlung vielmehr dann anzunehmen, wenn diese ihrem wirtschaftlichen Hintergrund (wirtschaftliche Verhältnisse, Ziele, Mittel der Beteiligten, rechtliche Bedenken, anderweitige Verpflichtungen der Parteien, Gepflogenheiten unter den Beteiligten u. ä.) nicht entspricht⁴⁾. Eine ungewöhnliche Gestaltung wird dann als unangemessen gelten, wenn sie sachlich gerechtfertigt werden kann. Als sachliche Rechtfertigungsgründe kommen solche wirtschaftlicher oder rechtlicher Art⁵⁾ in Betracht. Sie dürfen jedoch nicht ausschließlich steuerlicher Natur sein, während andererseits "allein aus steuerlichen Rücksichten gewählte Gestaltungen nicht stets unangemessen"⁶⁾ zu sein brauchen. Ein geeigneteres, wenn auch seinerseits wiederum nur schwer abzugrenzendes und auszufüllendes Unterscheidungsmerkmal ist das bereits in

-
- 1) Teichmann, a.a.O., S. 72 f.; Westerhoff, a. a.O.
2) P. Böhmer, S. 90.
3) Ders., S. 89 f.
4) Westerhoff, S. 154; ähnlich von Wallis, FR 1959, S. 319.
5) Kruse, S. 87.
6) Neben Kruse, a.a.O., auch Tipke, Lb., S. 93.

dem Begriff "Umgehung" enthaltene Kriterium "Umweg"¹⁾. Zu Recht werden daher solche Gestaltungen für dem wirtschaftlichen Hintergrund angemessen erachtet, "die die wirtschaftlichen Ziele auf einem mehr oder minder geraden Weg verfolgen und verwirklichen", während unangemessen solche Gestaltungen sind, "die Umwege einschlagen, möglicherweise noch ohne die gesteckten Ziele zu verwirklichen"²⁾. Die Aufstellung eines Mißbrauchstatbestandes trifft an sich nicht den Kern der Steuerumgehung, da der Nachdruck weniger auf dem "Mißbrauch" anderer Rechtsformen, sondern auf dem Nichtgebrauch der vom Steuergesetzgeber (in Übereinstimmung mit der Verkehrsauffassung) für typisch gehaltenen Rechtsformen zur Erreichung bestimmter wirtschaftlicher Zwecke"³⁾ liegt. "Die Tatbestandsnorm ... errichtet ... den Schlagbaum des Steuertatbestandes an dem Normalwege, auf welchem der Verkehr ein bestimmtes wirtschaftliches Ziel in der Regel zu erreichen strebt"⁴⁾. Wird ein Neben- oder Umweg beschritten, der zum selben wirtschaftlichen Ziel führt, so wird die Beschreitung des Normalweges (einschließlich Schlagbaum⁵⁾) fingiert, die Steuer also gleichwohl erhoben. Da sich die durch "Mißbrauch" umschriebene Verwendung unmotiviert (d. h. nur durch die Steuerersparnis motiviert) atypischer, um-

1) Vgl. oben S. 24.

2) P. Böhm, S. 98.

3) Hensel, Steuerrecht, S. 96, Hervorhebungen im Original.

4) Ders., a.a.O., S. 95; vgl. auch Tipke, Lb., S. 91.

5) Vgl. das Bild bei Hensel, a.a.O., sowie den Hinweis auf die Sachverhaltsumdeutung oben S. 217.

ständlicher Gestaltungen als ein Unterfall der Steuer- und somit der Gesetzesumgehung (des agere in fraudem legis)¹⁾ erweist, kann bei der Auslegung des § 6 StAnpG und dieser Vorschrift eventuell nachzubildender Umgehungsgesetze auf die zur Gesetzesumgehung allgemein entwickelten Kriterien wie "künstliche" und "wirtschaftlich unvernünftige Gestaltungen", auf das "Handeln zuwider jeglichem Handelsbrauch"²⁾ zurückgegriffen werden.

Während die Auslegung des Tatbestandsmerkmals der "den wirtschaftlichen Vorgängen, Tatsachen und Verhältnissen unangemessenen rechtlichen Gestaltung"³⁾, welches aus Abs. ²⁴⁾ zu entnehmen ist, von der Rechtsprechung in keine einheitliche Linie⁵⁾ gebracht wurde, sind die Bedenken hinsichtlich der von der Rechtsprechung ebenfalls als Tat-

1) Wackernagel, S. 29, 110; Hübschmann-Hepp-Spittaler-Spanner, Anm. 22/§ 6 StAnpG; Becker-Riewald-Koch, Anm. 1/§ 6 StAnpG; vgl. Hensel, Steuerumgehung, S. 21; Kruse, S. 84; a. M. Korth, S. 20; Däbritz, S. 19; zweifelnd Bilsfinger, S. 169, Fn. 16.

2) Vgl. RGSt 71, S. 135 (136); Westerhoff, S. 132; ferner Spanner, a.a.O., und Wacke, S. 112, zu den genannten Umschreibungen.

3) Hervorhebung und Veränderung des Gesetzestextes durch den Verfasser.

4) Kühn-Kutter, Anm. 2/§ 6 StAnpG; vgl. Spanner, a.a.O., Anm. 21.

5) Spanner, a.a.O., Anm. 21; Riedel, S. 23; P. Böhmer, S. 90 ff.; Thoma, StbJb 1950, S. 67.

bestandsmerkmal angesehenen "Umgehungsabsicht"¹⁾ weniger aus der inhaltlichen Widersprüchlichkeit, sondern vielmehr der Gebotenheit dieser Tatbestandsbeschränkung herzuleiten. Daß sich Gesetzesumgehung rein objektiv definieren läßt, wurde bereits festgestellt²⁾. Ob gerade das Steuerrecht eine subjektive Umgehungskomponente gebietet, welche nicht nur bei der Beurteilung des wirtschaftlichen Hintergrundes³⁾ im Rahmen der (Un-)angemessenheit, sondern auch in einem besonderen Merkmal der Umgehungsabsicht zum Ausdruck kommt, erscheint fraglich. Der Wortlaut des § 6 StAnpG gibt keine Antwort auf diese Frage, da allenfalls aus den Kriterien "Mißbrauch" oder "umgangen" Anhaltspunkte für eine eventuelle Berücksichtigung der Umgehungsabsicht entnommen werden könnten⁴⁾. Gegen die Beschränkung des Anwendungsbereichs der

1) Vgl. für die Rspr. BGH NJW 1960, S. 524 (525); BGH NJW 1961, S. 1111, sowie für die im Steuerrecht wohl h. L.: E. Becker, Anm. 5 b/§ 5; Goldammer, S. 16; Hensel, Steuerumgehung, S. 30; Kühn-Kutter, Anm. 3/§ 6 StAnpG; Löhlein, StW 1948, Sp. 689; Naumann, S. 20; Nees, S. 64; Riedel, S. 89, m. w. N.; Römer, S. 43; Spanner, a.a.O., Anm. 36; Thoma, a.a.O., S. 65, und in Bühler-Festschr., S. 242; Bopp, S. 140 f.; Walz, S. 49; Däbritz, S. 65, spricht nur von "Steuerersparnisabsicht"; Franzen-Gast, Rn. 76/§ 392; Tipke, Lb., S. 94.

2) Oben, S. 27 f.

3) Vgl. z. B. Spanner, a.a.O., Anm. 24; Riedel, S. 88; P. Böhmer, S. 104.

4) Vgl. Tipke-Kruse, Rn. 5/§ 6 StAnpG; Korth, S. 19 f., und Spanner, a.a.O., führen den Wortlaut des § 10 RAO 1931 ("zur Steuerumgehung") für die Umgehungsabsicht an; vgl. zu § 5 RAO 1919 z. B. Fuchs, S. 64; den finalen Charakter des "Mißbrauchs"-Begriffes betont Tipke, S. 94.

steuerrechtlichen Umgehungsnorm spricht vor allem das Gebot der gleichmäßigen Besteuerung¹⁾. Da es sich bei § 6 StAnpG nicht um eine Strafnorm handelt²⁾, besteht kein Anlaß, von den sonst so weit wie möglich entscheidenden objektiven Maßstäben der Besteuerungsgrundsätze³⁾ abzuweichen. Ein Grund, die nicht beabsichtigte Steuerumgehung abweichend von der beabsichtigten als steuerlich wirksam anzuerkennen, ist nicht ersichtlich⁴⁾. Darüber hinaus läßt sich im subjektiven Bereich eine Abgrenzung von Steuerersparnis- und Steuerumgehungsabsicht nicht vornehmen⁵⁾.

Vom grundsätzlichen Erfordernis der Umgehungsabsicht wird ausnahmsweise im Falle gezielter wirtschaftlicher Maßnahmen (Steuervergünstigungen) abgesehen, da es gerade das Ziel dieser steuerlichen Vergünstigungen ist, den Steuerpflichtigen zu einem bestimmten (steuersparenden) Verhalten zu veranlassen⁶⁾. Trotzdem wird man auch in die-

1) P. Böhmer, S. 105; vgl. auch oben, S. 27, Fn. 6.

2) P. Böhmer, a.a.O.; vgl. auch Wackernagel, S. 24.

3) Dazu Storck, S. 30.

4) P. Böhmer, a.a.O.

5) Däbritz, a.a.O., und RGSt 77, S. 87 (93) lassen daher die Steuerersparnisabsicht ausreichen; vgl. auch Kühn-Kutter, a.a.O., zutreffend neben P. Böhmer, S. 93, 105, auch Spanner, a.a.O., Anm. 31.

6) Becker-Riewald-Koch, Anm. 2 a, b/§ 6 StAnpG, m. w. N.; vgl. zu den lediglich steuerlichen Gründen auch Spanner, a.a.O., Anm. 30.

sen Fällen die Umgehungsvorschrift anwenden müssen, wenn der steuerlich begünstigte Vorgang eine Ausgestaltung erfahren hat, die dem wirtschaftlich zu begünstigenden Erfolg nicht angemessen ist, und wenn der tatsächlich eingetretene wirtschaftliche Erfolg nach der Idee des Gesetzes nicht begünstigt werden soll¹⁾. Die "Umgehungsabsicht", die freilich im Regelfalle²⁾ vorliegen wird (ausnahmsweise könnte z. B. bloße Ungeschicklichkeit³⁾ zu einer unangemessenen Gestaltung geführt haben), kann ohnehin nur durch äußere Umstände indiziert werden⁴⁾. Entgegen der h. M. ist daher die Umgehungsabsicht kein selbständiges Tatbestandsmerkmal der Steuerumgehung⁵⁾. Die individuellen Gegebenheiten einer Geschäftsgestaltung sind vielmehr objektiv⁶⁾ zu bestimmende Komponenten des sog. wirtschaftlichen Hintergrundes, der bei der Prüfung der Angemessenheit von Bedeutung ist. Wirtschaftlicher Grund ist nicht synonym mit subjektiver Zweckverfolgung.

1) Becker-Riewald-Koch, a.a.O., Anm. 2 a, mit Hinweis auf BFH HFR 1961, S. 75.

2) P. Böhmer, S. 105; Maday, S. 93 f.; Spanner, a.a.O., Anm. 24.

3) P. Böhmer, a.a.O.; Storck, S. 30, Fn. 65, nennt "Unachtsamkeit" und "Unkenntnis" als weitere Gründe.

4) P. Böhmer, a.a.O.; vgl. Maday, a.a.O., und Storck, S. 28 f.

5) Im Ergebnis ebenso Wackernagel, S. 24 ff., 111; P. Böhmer, a.a.O.; Paulick, S. 135; Storck, S. 28 ff., 46, Fn. 109; Ebert, Diss., S. 86 f.; von Wallis, FR 1959, S. 319; Witschel, S. 48, 90, u. a.

6) Vgl. sogar Löhlein, in: StW 1962, Sp. 385, im Gegensatz zu StW 1948, Sp. 689.

cccc) Ergebnis

Durch die tatsächliche Gestaltung allein läßt sich freilich der insgesamt bedenklich unbestimmt gehaltene Tatbestand der "Steuerumgehung" nicht konkretisieren. Vielmehr ist für die schwierige Abgrenzung zwischen erlaubter Steuerersparnis und - zumindest steuerrechtlich mißbilligter¹⁾ - Steuerumgehung entscheidend, ob es sich um einen Verstoß gegen Sinn und Zweck der erschlichenen günstigen Steuernorm handelt²⁾. Wie schwierig die fließende Grenze zwischen (vom Gesetzgeber für legal gehaltenem) Weg und (zwar erlaubtem, aber durch Besteuerung zu sanktionierendem) Umweg in der Praxis zu ziehen ist, wie sehr die Problemlösung im Ergebnis zwangsläufig³⁾ in eine Einzelfalllösung mündet, soll hier keineswegs bagatellisiert werden. Außerdem sollte auch nicht überschätzt werden, daß sich der 1919 in die Abgabenordnung aufgenommene Gedanke der Steuerumgehung in seinem Kern als systemüberlebend erwiesen hat. Trotz einer gewissen Divergenz höchstrichterlicher Entscheidungsrichtungen bezüglich des Merkmals "unangemessen" und wegen der praktisch⁴⁾ kaum ins Gewicht fallenden Beschränkung auf beabsichtigte Steuerumgehungen mag man die Verfassungs-

1) Vgl. Franzen-Gast, Rn. 76/§ 392; ein Umgehungsverbot besteht jedoch nicht (vgl. Hensel, Dogmatik, S. 278; Strauß, S. 275).

2) Vgl. zur Gesetzesumgehung allgemein Enneccerus-Nipperdey, 1. Bd., 2. Hbbd., S. 1162; Naumann, S. 19, umschreibt "ungewöhnlich" daher auch mit "nicht zweckentsprechend"; Becker-Riewald-Koch, a.a.O., orientieren sich an der "Idee" des Gesetzes, die "aus seinem erkennbaren wirtschaftlichen Ziel und auch seiner technischen Gestaltung erschlossen werden" muß; vgl. ferner Wackernagel, S. 56, und BFH BStBl. 1958, III, S. 97 (99).

3) Oswald, S. 465; vgl. auch Spanner, a.a.O., Anm. 29.

4) Die theoretische Natur des Streits um die Steuerumgehungsabsicht betonen Tipke-Kruse, a.a.O., Rn. 5.

mäßigkeit des § 6 StAnpG gerade noch ¹⁾ bejahen. Zunehmende Tendenzen der Rechtsprechung, auf die Anwendung des § 6 StAnpG weitgehend zugunsten der wirtschaftlichen Betrachtungsweise bei der Auslegung zu verzichten²⁾, bedeuten nämlich in noch viel stärkerem Maße³⁾ eine Gefährdung der Rechtssicherheit als die zu Recht postulierte - und selbst von der nationalsozialistischen Rechtsprechung insgesamt verwirklichte - maßvolle⁴⁾, vorsichtige⁵⁾, restriktive⁶⁾ Handhabung des § 6 StAnpG.

Der Gedanke, die Modellhaftigkeit des § 6 StAnpG scheitere bereits an dessen Verfassungswidrigkeit, ist demnach abzulehnen. Allerdings sollte man möglichst auch einen zwar noch verfassungsmäßigen, aber dennoch insgesamt recht unbestimmt und weit gefaßten Tatbestand nicht gerade als Modell nehmen.

1) So z. B. Tiedemann, BMJ-Gutachten, S. 717, und Tatbestandsfunktionen, S. 58; Kruse, S. 75, m. w. N.; Tipke-Kruse, a.a.O., Rn. 1; Becker-Riewald-Koch, a.a.O.; Spanner, a.a.O., Anm. 12; BVerfGE 13, S. 331 (334).

2) Vgl. Paulick, S. 136; Oswald, a.a.O.

3) Vgl. auch Storck, S. 61 f., der die Zulässigkeit der wirtschaftlichen Betrachtungsweise im Schweizer Steuerrecht bezweifelt und der Steuerumgehung den Vorzug gibt (S. 63).

4) Riedel, S. 132.

5) Hensel, Steuerumgehung, S. 24, und Steuerrecht, S. 99, mit Hinweisen auf die Rspr.

6) Vgl. Spanner, a.a.O., Anm. 73; die wohl h. M. begegnet den verfassungsrechtlichen Bedenken daher durch eine "Auslegung nach rechtsstaatlichen Grundsätzen" (Oswald, S. 464).

Diese Nähe zur Grenze der Verfassungswidrigkeit liegt aber nun einmal im Wesen jeder Generalklausel und muß in Kauf genommen werden. Freilich muß nach Möglichkeit versucht werden, durch eine abgewandelte Übernahme der ohnehin nur strukturell und mit gewissen Einschränkungen modellhaften steuerrechtlichen Umgehungsvorschrift den noch bestehenden verfassungsrechtlichen Bedenken entgegenzuwirken. Die ständige Erweiterung der steuerrechtlichen Materie und somit des erforderlichen Anwendungsbereichs des § 6 StAnpG drängt zudem bereits auf die Reform der Steuerumgehungsvorschrift selbst¹⁾. Man denke nur an die Fälle der Abschöpfungsumgehung auf dem EWG-Sektor (z. B. Fall Nr. 11²⁾), die bereits durch § 2 Abschg (1962) den Vorschriften der AO zugewiesen wurden. Freilich nötigt die im Schrifttum seit langem³⁾ erkannte Tatsache, daß nicht nur die Wahl mißbilliger (bürgerlich-)rechtlicher Gestaltungsformen, sondern auch vom Gesetzgeber gleichermaßen für unerwünscht gehaltene tatsächliche Verhaltensweisen (Realakte) Umgehungen darstellen, dazu, die ohnehin schon bedenklich unbestimmt gefaßte Vorschrift der Steuerumgehung noch weiter auszudehnen. Daß gerade die Beschränkung des steuerrechtlichen Umgehungstatbestandes auf den Sonderfall des Formenmißbrauchs den in puncto Tatbestands-

1) Tiedemann, BMJ-Gutachten, S. 721; selbst die reformierte Steuerumgehungsvorschrift in § 45 der geplanten AO ist noch reformbedürftig, wie Götz, Bekämpfung, S. 61, zutreffend bemerkt; vgl. unten S. 267.

2) Oben S. 164 ff.

3) Reformansätze gab es bereits während der Geltungsdauer des § 5 RAO 1919. Von Hensel, Dogmatik, S. 288, z. B. wurde die Beschränkung auf den Mißbrauch von Formen und Gestaltungsmöglichkeiten des bürgerlichen Rechts abgelehnt.

bestimmtheit entscheidenden Dienst leistet, ist angesichts der zu § 6 StAnpG nach wie vor bestehenden Kasuistik stark zu bezweifeln. Soll diese Vorschrift daher einer subventionsrechtlichen Umgehungsregelung Modell stehen¹⁾, so ist ihre Erweiterung auf alle Umgehungen trotz der gerade im Steuerrecht besonders strengen²⁾ Anforderungen an die Tatbestandsbestimmtheit anzustreben.

Zumindest im Subventionsverwaltungsrecht sollte die Gesetzesumgehung schlechthin und nicht nur der Nichtgebrauch der vom Gesetzgeber erwarteten und kalkulierten Rechtsgeschäftsformen mit ungünstigen Rechtsfolgen für den Umgeher (Subventionserschleicher) belegt werden. Gegen die Modellhaftigkeit der steuerrechtlichen Umgehungsvorschrift könnte sprechen, daß die jeweiligen Subventionszwecke häufig unklarer als die vergleichbaren Besteuerungszwecke sind. Für die Frage der Erstreckung der Umgehungshandlungen auf Realakte spielt dies jedoch keine Rolle, da ohnehin über das Modell hinausgegangen werden muß. Seltener als das Steuerrecht knüpft das Subventionsrecht die Voraussetzungen der Subventionsgewährung an rechtsgeschäftliche Gestaltungen, so daß unter quantitativen Aspekten eine unterschiedliche Ausgestaltung der beiden Umgehungsvorschriften vertretbar wäre. Allein anzustreben wäre freilich die Reform auch der - nur der Struktur nach - modellhaften steuerrechtlichen Umgehungsvorschrift

1) Dafür Tiedemann, Subventionskriminalität, S. 342.

2) Vgl. oben S. 217.

(§ 6 StAnpG) im Sinne einer Erstreckung auf rein tatsächliche Verhaltensweisen. Daß gerade auf dem Agrarsektor die Subventionen an Produktqualität und rein tatsächliche Warenbewegungen angeknüpft werden, dürften die Falldarstellungen¹⁾ hinreichend deutlich gemacht haben.

cc) Die Strafbarkeit der Steuerumgehung

Ob sich § 6 StAnpG auch als Modell für die einschneidendste, die strafrechtliche Sanktion eignet, bleibt noch zu untersuchen. Während die Steuerumgehung (§ 5 RAO 1919 bzw. § 10 RAO 1931 oder § 6 StAnpG 1934) durch § 359 IV RAO 1919 bzw. § 396 IV RAO 1931 steuerstrafrechtlich bewehrt wurde, kennt das geltende Steuerstrafrecht jedenfalls keine ausdrückliche Anordnung der Umgehungsstrafbarkeit in der AO n. F. Daraus wird bisweilen der Schluß gezogen, daß es seit dem 2. AO StrafÄndG²⁾ keine strafrechtliche Sanktion der Steuerumgehung mehr gebe³⁾. Ob dies zutrifft, soll durch eine Gegenüberstellung der alten und neuen einschlägigen steuerstrafrechtlichen Vorschriften geprüft werden.

1) Vgl. auch Tiedemann, a.a.O., S. 47 ff.; bereits Hensel, Dogmatik, S. 277, belegt den "Mißbrauch wirtschaftlicher Möglichkeiten" mit der "Verwendung von Gütern in einer dem Üblichen nicht entsprechenden Weise".

2) Zweites Gesetz zur Änderung strafrechtlicher Vorschriften der Reichsabgabenordnung und anderer Gesetze vom 12. 8. 1968 = BGBl. I, S. 953.

3) So wohl Buschmann-Luthmann, S. 10.

aaa) nach der RAO a. F.

§ 396 I RAO 1931 (i. d. F. vom 11. 5. 1956) hatte im wesentlichen den gleichen Inhalt wie der heutige § 392 I AO. Neben dem zentralen Tatbestand der Steuerhinterziehung wurde die Steuerumgehung gesondert unter Strafe gestellt, "wenn die Verkürzung der Steuereinnahmen oder die Erzielung der ungerechtfertigten Steuervorteile dadurch bewirkt wird, daß der Täter vorsätzlich Pflichten verletzt, die ihm im Interesse der Ermittlung einer Steuerpflicht obliegen". Diese Fassung des § 396 IV RAO 1931 entsprach dessen Vorgänger, dem § 359 IV RAO 1919¹⁾. Die Strafbarkeit der Steuerumgehung, welche sich vor dem 2. AO StrafändG aus § 396 IV RAO 1931 i. V. m. § 6 StAnpG ergab, setzte demnach ein zusätzliches Merkmal neben der eigentlichen, als solchen straflosen Steuerumgehung voraus: die Pflichtverletzung, ein steuerunehrliches Verhalten²⁾. Eine reine Umgehungsstrafbarkeit, d. h. eine Inkriminierung der Steuerumgehung als solcher, hat es im Steuerrecht also niemals gegeben. Die Strafbarkeit der Steuerumgehung beschränkte sich vielmehr auf den Fall ihrer Verschleierung ("Steuerumgehungsverschleierung"³⁾). Im Grundsatz war die Steuerumgehung daher straflos. Strafbar war sie nur im gesetzlich geregelten (§ 396 IV RAO 1931, zuvor § 359 IV RAO 1919) Ausnahmefall

1) Dieser wies noch ausdrücklich auf die steuerrechtliche Umgehungsnorm (§ 5) hin.

2) Riedel, S. 19; zur Steuerunehrlichkeit als allgemeines, ungeschriebenes Tatbestandsmerkmal der Steuerhinterziehung vgl. unten S. 238.

3) Goldammer, S. 6, Fn. 8, S. 10 und passim; Hensel, Dogmatik, S. 280, Steuerrecht, S. 99 f., und Steuerumgehung, S. 29; Naumann, S. 23; Boesche, S. 73; E. Becker, Anm. 8/§ 359.

ihrer Verschleierung. Während die Steuerumgehung nach überwiegender Ansicht¹⁾ die Steuerumgehungsabsicht voraussetzt, wurde neben der vorsätzlichen auch die leichtfertige Pflichtverletzung (Umgehungsverschleierung) unter Strafe gestellt²⁾, und zwar durch § 367 II RAO 1919 bzw. § 402 II RAO 1931. All diese Straftatbestände ergeben sich aus einer "Synthese zweier selbständiger Begriffe des Steuerrechts"³⁾, der Steuerumgehung und der Verletzung steuerlicher Pflichten. Eine strafbare "fahrlässige Steuerumgehung"⁴⁾ hat es jedoch nicht gegeben, sondern lediglich die Inkriminierung des Sonderfalls der (grob) fahrlässigen Sachverhaltsverschleierung bezüglich derjenigen Tatsachen, die wegen der Umdeutung in § 6 II StAnpG die Steuerpflicht zum Entstehen bringen. Es handelt sich um "das eigenartige Gebilde eines Fahrlässigkeitsdeliktes, zu dem in einigen Beziehungen Vorsatz möglich"⁵⁾ und nach h. M. bei der Steuerumgehung sogar erforderlich⁶⁾ ist. Vorsätzliche und grob fahrlässige (leichtfertige) Steuerumgehungsver-

1) Vgl. oben S. 225 Fn. 1.

2) Das dogmatische Problem der Abgrenzung zwischen vorsätzlicher Umgehungsverschleierung (z. B. nach § 359 IV RAO 1919) und Steuergefährdung (z. B. § 367 II RAO 1919) soll hier nicht erörtert werden; vgl. dazu z. B. Naumann, S. 24; Hensel, Steuerumgehung, S. 30 f.; Boesche, S. 74 f.; Troeger-Meyer, S. 63 ff.

3) Goldammer, S. 11.

4) So aber Stöckel, S. 121, 123; gleichwohl mag auch in diesem Falle von "strafbarer Steuerumgehung" (so z. B. Hartung, Anm. VII 5/§ 396) gesprochen werden.

5) Hartung, Anm. III/§ 402, der aber hinsichtlich der Vorsatzerfordentlichkeit zu weit geht.

6) Vgl. oben S. 225, Fn. 1 (Umgehungsabsicht); a. M. zutreffend Troeger-Meyer, S. 65.

schleierung i. S. der §§ 396 IV, 402 II RAO 1931 (bzw. ihrer Vorgänger) haben freilich in der Praxis kaum Bedeutung erlangt¹⁾, werden wegen ihrer seltenen Anwendung sogar für überflüssig gehalten²⁾.

Die steuerlichen Pflichten, um deren Verletzung es in den Umgehungsverschleierungstatbeständen geht, sind Hilfspflichten³⁾ des Steuerpflichtigen, Mitwirkungspflichten im Steuerermittlungsverfahren⁴⁾. Sie ergeben sich einmal aus dem allgemeinen Pflichtenkatalog der Abgabenordnung (§§ 160 ff.⁵⁾, insbesondere §§ 165 e ff.⁶⁾, zum anderen aus den Durchführungsbestimmungen einzelner Steuergesetze⁷⁾. Durch die Verletzung solcher Anzeige- und Meldepflichten wird häufig zugleich ein Ordnungswidrigkeitstatbestand erfüllt⁸⁾.

1) Hensel, Steuerrecht, S. 100, und Steuerumgehung, S. 20, 29; Riedel, S. 19; Troeger-Meyer, S. 58 f., 62; Terstegen, S. 106; Buschmann-Luthmann, S. 10; vgl. aber Suhr-Naumann, S. 204, mit einem Beispiel aus der Praxis.

2) Zu § 396 IV Kottke, S. 254.

3) Strauß, S. 275, m. Nachw.

4) Vgl. dazu z. B. Paulick, S. 233 ff.

5) Riedel, a.a.O.

6) Buschmann, S. 2142.

7) Schulze, S. 416; Hartung, Anm. III 3/§ 396; vgl. Boesche, S. 73, u. a.; zahlreiche Beispiele bei Franzen-Gast, Rn. 56/§ 392.

8) Vgl. dazu Hensel, Steuerumgehung, S. 30.

bbb) nach der AO n. F.

Nach geltendem Recht kommt eine Bestrafung der Steuerumgehung nur unter den tatbestandlichen Voraussetzungen des § 392 I AO bzw. des § 404 AO (leichtfertige Steuerverkürzung) in Betracht. Der Tatbestand der Steuerhinterziehung (§ 392 I AO n. F.¹⁾) lautet: "Wer zum eigenen Vorteil oder zum Vorteil eines anderen nicht gerechtfertigte Steuervorteile erschleicht oder vorsätzlich bewirkt, daß Steuereinnahmen verkürzt werden, wird ... bestraft ...". Er entspricht dem § 396 I AO a. F., dessen Sonderfall²⁾ (§ 396 IV AO a. F.) wegen seiner nur deklaratorischen Bedeutung für überflüssig³⁾ gehalten und gestrichen wurde. Daher tritt die Strafbarkeit der Steuerumgehung unter den noch näher zu untersuchenden Voraussetzungen der Verschleierung auch nach geltendem Recht ein, während der "mit offenem Visier"⁴⁾ kämpfende Steuerumgeher nach wie vor straffrei bleibt. Eine Änderung der Rechtslage hinsichtlich der Strafbarkeit der Umgehungsverschleierung ist also durch das 2. AO StrafÄndG nicht eingetreten: die Verschleierung der Steuerumgehung ist (jetzt gemäß § 392 I AO n. F.) strafbar.

1) Eingeführt durch das 2. AO StrafÄndG, a.a.O.

2) Nach h. M. war § 396 IV Sonderfall des Grundtatbestandes § 396 I (vgl. Kühn-Kutter, Anm. 1/§ 392 und BT-Drucks. V 1812, S. 22.)

3) Ehlers-Lohmeyer, S. 7; Suhr-Naumann, S. 203; Kühn-Kutter, a.a.O.; vgl. Terstegen, S. 106.

4) Kühn-Kutter, a.a.O.; vgl. schon Boesche, S. 72, 74; Tiedemann, a.a.O., S. 343; Hensel, Steuerumgehung, S. 32, und ähnlich in: Dogmatik, S. 279.

dd) Die Strafbarkeit der Umgehungsverschleierung
- Tatbestandsvoraussetzungen:

Wann eine Verschleierung der Steuerumgehung vorliegt, richtet sich nach den allgemein zur Steuerhinterziehung entwickelten Grundsätzen. Sowohl § 392 I AO n. F. als auch sämtliche vier Begehungsformen seines Vorgängers (§ 396 AO a. F.) enthalten nach allgemeiner Auffassung das von der Rechtsprechung entwickelte¹⁾, seinem Inhalt und seiner Bedeutung nach indessen umstrittene²⁾ "ungeschriebene Tatbestandsmerkmal"³⁾ der Steuerunehrlichkeit. Im Zuge einer weitgehenden Angleichung des Tatbestandes der Steuerhinterziehung an den Betrugstatbestand (§ 263 StGB)⁴⁾ wird nicht nur im Schrifttum, sondern z. T. auch von der Rechtsprechung die Ansicht vertreten, Steuerunehrlichkeit i. S. einer "in hinterhältiger, listiger Weise vorgenommene(n) Täuschung der Steuerbehörde"⁵⁾ sei tatbestandsnotwendig. Nach einer anderen, zentralen Entscheidung des BGH handelt steuerunehrlich "nicht nur der Steuerpflichtige, der - ähnlich wie ein Betrüger (§ 263 StGB) - durch ein auf Täuschung berechnetes Tun oder Unterlassen in der Steuerbehörde über das Bestehen, die Höhe oder die Fälligkeit eines Steueranspruchs

1) Vgl. RG St 70, S. 10 (11); OLG Frankfurt NJW 1960, S. 1684, m. zust. Anm. Leise und w. N. daselbst.

2) Gegen die Notwendigkeit dieses Begriffes vor allem Ehlers-Lohmeyer, S. 18 ff. (21), die eine "vorsätzliche Pflichtverletzung" für ausreichend halten; ähnlich Buschmann, S. 2142; Buschmann-Luthmann, S. 176; Boesche, S. 41; Tiedemann, ZStW 82, S. 976; z. T. wird Steuerunehrlichkeit sogar als subjektives Tatbestandsmerkmal verstanden (z. B. P. Pfaff, S. 263).

3) So ausdrücklich BGH NJW 1953, S. 1841; gegen ungeschriebene Tatbestandsmerkmale allgemein Buschmann, S. 2140.

4) Dafür Schlee, S. 535; vgl. die Nachweise bei Schulze, S. 417.

5) BGH NJW 1952, S. 945 (946); RG St 71, 216 (217); ähnlich Hartung, Anm. III 5/S 396.

einen Irrtum erzeugt oder erhält, sondern auch der Steuerpflichtige, der durch Verschweigen der Steuerpflichtigkeit vorsätzlich bewirkt, daß die Steuerbehörde die Steuerpflicht, deren Fortdauer oder Höhe nicht oder nicht rechtzeitig zur Kenntnis nimmt und es deshalb unterläßt, die Steuer einzufordern ..."¹⁾. Es mag sein, daß die unter dem Etikett "Steuerunehrlichkeit" geführte Kontroverse im wesentlichen einen "Streit um Worte"²⁾ darstellt; ob man § 392 I AO n. F. als Sonderfall des Betruges auffaßt³⁾ und eine Täuschungshandlung verlangt⁴⁾ oder ob man angesichts einer bloßen Verwandtschaft⁵⁾ dieser Delikte auf Merkmale wie Täuschungshandlung⁶⁾ oder Steuerunehrlichkeit⁷⁾ verzichtet, ist jedenfalls nicht von vorrangiger Bedeutung. Nach allgemeiner Auffassung wird nämlich die "Steuerverkürzung entweder durch Täuschung der Steuerbehörde oder durch Verletzung einer gegenüber der Behörde bestehenden Aufklärungspflicht (Unterlassung) begangen"⁸⁾. Dagegen steht das Problem der Fassung des Unterlassungs-

1) BGH NJW 1953, S. 1841 (1842), Hervorhebung im Original; vgl. RG St 70, S. 10 (11) m. w. N.; OLG Frankfurt, a.a.O.

2) Samson-Horn, S. 596.

3) Ausdrücklich Schleeh, a.a.O.; Hartung, a.a.O.

4) BGH NJW 1952, a.a.O.

5) Buschmann, S. 2142.

6) Dagegen Franzen-Gast, Rn. 42/§ 392; OLG Frankfurt, a.a.O., m. zust. Anm.

7) Vgl. oben S. 237 Fn. 1.

8) Samson-Horn, a.a.O.

tatbestandes¹⁾ im Vordergrund, d. h. die Bestimmung der Garantenpflicht zur Abgabe von Erklärungen oder Auskünften im Einzelfall²⁾. Daß bei § 392 I AO die Unkenntnis der Behörde ausreicht, eine positive Fehlvorstellung anders als nach h. M. beim Betrug³⁾ nicht erforderlich ist, ist im Steuerrecht überwiegend⁴⁾ anerkannt. Es scheint nicht einmal gerechtfertigt, die Notwendigkeit der Täuschungshandlung für die Erschleichung von Steuervorteilen⁵⁾ zu bejahen, denn auch diese Begehungsform des § 392 I AO, die entweder unmittelbar oder wenigstens als Modell für direkte Subventionen auch im Rahmen dieser Arbeit von Bedeutung ist, kann durch Unterlassen begangen werden. Die Verschleierung der Steuerumgehung fällt also auch im Falle des Unterlassens unter den Tatbestand des § 392 I AO, wenn die genannten Offenbarungspflichten nicht erfüllt werden. Auf den ersten Blick könnte hier der Eindruck entstehen, als würde doch die Steuerumgehung als solche bestraft, da sie als einziges positives Tun⁶⁾ äußerlich sichtbar ist.

-
- 1) Entgegen der ganz h. M. lehnt Grünwald, ZStW 70/1958, S. 412 ff. (417 f.), unechte Unterlassungsdelikte ab.
 - 2) Vgl. Samson-Horn, S. 597.
 - 3) Vgl. zu § 263 aber z. B. Schönke-Schröder, Rn. 29/§ 263, m. w. N.
 - 4) Vgl. für die h. M. Franzen-Gast, Fn. 42/§ 392, mit zahlreichen Nachweisen; anders z. B. Schleeh, S. 534, m. w. N.
 - 5) So aber Buschmann, a.a.O.; Boesche, S. 60; Schulze, S. 420, und Kühn-Kutter, Anm. 3/§ 392,
 - 6) Zur Frage der Garantenpflicht aus Ingerenz unten S. 270 f.; Bauerle, S. 144, beschreibt Steuerpflicht mit "Wahrheits- und Nichtverschleierungspflicht".

V. Auswahl des steuer(straf)rechtlichen Modells der Umgebungsbekämpfung

1. Gründe für die Orientierung am Modell des Steuer(straf)rechts

a) Der allgemeine Modellcharakter des Steuer(straf)rechts

Bereits bei der Darstellung der verschiedenen, z. T. durchaus unterschiedlich strukturierten gesetzlichen Umgehungsregelungen in anderen Bereichen der Rechtsordnung wurde vereinzelt angedeutet, daß dieses oder jenes Modell für eine Übertragung auf den Bereich der Subventionser-schleichung (Umgehung bei subventionsgewährenden Normen) nicht oder jedenfalls nur wenig geeignet erscheine. Im folgenden soll nun positiv begründet werden, warum gerade das steuer(straf)rechtliche Modell der Umgehungssanktionierung den Vorzug verdient.

Unabhängig von den spezifischen Bedürfnissen der zu regelnden Materie (des Subventionsverwaltungsrechts, insbesondere auf dem Sektor der landwirtschaftlichen Marktordnungen, sowie dessen strafrechtlicher Bewehrung) soll vorab der allgemein modellhafte Charakter sowohl des Steuerrechts als auch des Steuerstrafrechts¹⁾ betont werden. Beispielfür den Bereich des besonderen Verwaltungsrechts ist die umfassende Durchnormierung

1) Vgl. Tiedemann, ZRP 1970, S. 261; anders jedoch die Sachverständigenkommission in BMJ (Hrsg.), Tagungsberichte, S. 71 f., wegen der Reformbedürftigkeit des § 392 AO; Götz, Bekämpfung, S. 62, sieht die Modellhaftigkeit u. a. gerade in der klaren Zweiteilung (Steuer-) Strafrecht - (Steuer-) Verwaltungsrecht.

eines derart komplexen Gebietes wie dem des Steuerrechts. Ebenso dürfte sich das Steuerstrafrecht¹⁾ durch eine im Nebenstrafrecht sonst kaum anzutreffende Ausführlichkeit und Geschlossenheit²⁾ auszeichnen. Die Modellhaftigkeit des Steuerstrafrechts für andere Bereiche des Wirtschaftsstrafrechts ergibt sich inhaltlich aus seiner "gestaffelten Verteidigungslinie"³⁾, welche bereits beim Vorfeldschutz ansetzt, einen Auffangtatbestand⁴⁾ für nicht beweisbare vorsätzliche Hinterziehung in Gestalt der leichtfertigen Steuerverkürzung enthält, ferner Versuch und Vollendung beim steuerstrafrechtlichen Zentraldelikt der Steuerhinterziehung (§ 392 AO) umfaßt und weitere Spezialtatbestände aufweist. Allerdings sind an dem Modellcharakter des Steuerrechts wegen seiner - mit dem EWG-Marktordnungsrecht gemeinsamen - Tendenz zum Perfektionismus⁵⁾ Abstriche⁶⁾ zu machen. Daß seit dem Erlaß der RAO 1919 zahlreiche Novellierungen notwendig geworden sind und auch künftig die eine oder andere Reform des Steuer-

1) Vgl. zum Begriff z. B. Franzen-Gast, Einl., Rn. 1.

2) Vgl. Hartung, Vbm. I; Donhauser, S. 321, bedauert aber, daß Übersicht und Geschlossenheit der RAO immer mehr verloren gegangen sind.

3) Tiedemann, Sammelband, 1. Aufl., S. 30, und ZRP 1970, S. 261.

4) Ders., 1. Aufl., a.a.O., 2. Aufl., S. 17 f., und DJT-Gutachten, S. C 47 ff., u. a.; Franzen-Gast, Rn. 7/§ 392; ähnlich bereits Goldammer, S. 30.

5) Dazu Tiedemann, a.a.O., 2. Aufl., S. 23.

6) Siehe unten S. 267.

(straf)rechts zu fordern sein wird¹⁾, erklärt sich u. a. durch die unbestreitbaren Schwierigkeiten²⁾, die gerade das Steuerrecht in Theorie und Praxis mit sich bringt, ändert aber nichts an seinem für das Verwaltungsrecht allgemein und das Wirtschaftsstrafrecht im besonderen modellhaften Charakter.

b) Die Überschneidung der Bereiche Subvention und Steuerbefreiung

aa) Subvention als Oberbegriff

Bei der Bestimmung des Subventionsbegriffs, insbesondere bei der Unterteilung in direkte und indirekte Subventionen³⁾, wurde deutlich, daß zwischen Modell (Steuerrecht) und Regelungsbereich (Subventionsrecht) mehr als nur verwandtschaftliche Beziehungen bestehen⁴⁾. Jedenfalls nach der hier vertretenen weiten Subventionsdefinition, welche insbesondere Steuerbefreiungen und -vergünstigungen als indirekte Subventionen mitumfaßt, ist eine partielle Identität der beiden verglichenen Bereiche des besonderen Verwaltungsrechts zumindest begrifflich gegeben.

1) Vgl. etwa Schleeh, S. 532, zur Steuerverkürzung, und die oben, S. 231 f., und bei Tiedemann, BMJ-Gutachten, S. 721, angedeutete Reformbedürftigkeit des § 6 StAnpG; ferner die Tagungsberichte (BMJ), S. 72, 86.

2) Vgl. Hartung, a.a.O.

3) Oben S. 99, 101.

4) Götz, Bekämpfung, S. 40, spricht von der Subvention als umgekehrter Steuer und von Spiegelbildlichkeit.

bb) Sektorale Überschneidungen im EWG-Marktor-
nungsrecht (Erstattungen, Abschöpfungsfrei-
heit)

Dafür, daß eine gewisse Gleichheit zwischen Steuer- und Subventionsrecht strukturell und vor allem wirtschaftlich-funktional besteht¹⁾, bietet gerade das in dieser Arbeit ausgewählte Gebiet der EWG-Marktornungen das beste Beispiel. Schon bei der Skizzierung²⁾ des Erstattungs- und Abschöpfungssystems wurden die gleichen marktlenkenden und kalkulationsbestimmenden Wirkungen von direkten Subventionen (Erstattungen) und Steuerbefreiungen (Abschöpfungsfreiheit) angedeutet. Die Zufälligkeit der Anwendbarkeit des Steuerstrafrechts oder des Betrugstatbestandes je nach der einzelnen Marktornung (z. B. § 263 StGB bei der Erstattungserschleichung für lebende Schlachtschweine im Fall Nr. 1 bzw. § 392 AO auf dem Getreidesektor, wo die Ausfuhrerstattungen nicht bar, sondern in der Form abschöpfungsfreier Einfuhr gewährt wurden) wurde ebenfalls bereits betont³⁾. Für eine Wiedervereinheitlichung der strafrechtlichen Sanktionen spricht die Lage vor der durch § 2 I AbschG herbeigeführten Anwendbarkeit des Steuerstrafrechts: in der nationalen Marktornungsphase fand, da Abschöpfungen materiell keine Steuern⁴⁾ sind, sondern nur später wie solche behandelt wurden, einheitlich der Betrugstat-

1) Vgl. zur Gleichartigkeit Tiedemann, a.a.O., S. 667; zur Wirkungsweise Götz, a.a.O.

2) Oben S. 112.

3) Oben S. 113.

4) Tipke, EuR 1969, S. 158 (163); Ehle-Meier, S. 540.

bestand Anwendung. Neben der unterschiedlichen strafrechtlichen Behandlung der Exportmanipulationen je nach der betreffenden Marktordnung ist auch die unterschiedliche Sanktion von Ein- und Ausfuhrmanipulationen auf allen Sektoren der Marktordnungen zu erwähnen. Von der Praxis wurde daher schon seit langem eine Angleichung der beiden Bereiche zumindest in ihrer strafrechtlichen und -prozessualen Behandlung gefordert. Allerdings gingen die Vorstellungen diesmal in die umgekehrte Richtung: statt der früher einheitlichen Anwendung des Betrugstatbestandes forderte man jetzt die einheitliche Geltung des Steuerstrafrechts und vor allem die Zuständigkeit der erfahrungsgemäß qualifizierteren Zollbehörden etwa nach französischem Vorbild.

2. Anwendbarkeit der steuer(straf)rechtlichen Umgehungsregelung

a) Auf EWG-Erstattungen gemäß § 31 MOG?

aa) Verfassungsrechtliche Mängel des Verweisungstatbestandes

Den berechtigten Angleichungstendenzen¹⁾ trägt der Versuch des Gesetzgebers Rechnung, durch den Tatbestand des § 31 MOG eine generelle Anwendbarkeit der Straf- und Bußgeldvorschriften der AO auch für Subventionen zu gewährleisten. § 31 I 1 MOG lautet: "Die Straf- und Bußgeldvorschriften der Reichsabgabenordnung sind, soweit sie sich auf Steuern und Steuervorteile beziehen, entspre-

1) Für eine "Verallgemeinerung der steuerrechtlichen Regeln über Scheingeschäfte, Scheinhandlungen und 'Umgehungsrechtsgeschäfte'" Tiedemann, DJT-Gutachten, S. C 54.

chend anzuwenden auf besondere Vergünstigungen (§ 6), Interventionen (§ 7) und Abgaben (§ 8 Abs. 1 Nr. 2 und 3), die nach Rechtsakten des Rates oder der Kommission oder nach Rechtsverordnungen auf Grund dieses Gesetzes gewährt werden oder zu erheben sind". Besondere Vergünstigungen sind gemäß § 6 MOG z.B. Ausfuhrerstattungen, Produktionserstattungen, Einfuhrsubventionen und Denaturierungsprämien. Die Verweisung auf die Straf- und Bußgeldvorschriften der AO, die sich auf Steuern und Steuervorteile beziehen, wird zu Recht mit der wirtschaftlichen Gleichwertigkeit¹⁾ von Abgaben, Erstattungen und sonstigen Vergünstigungen des EWG-Rechts einerseits sowie den Steuern i. S. des § 1 AO und Steuervorteilen andererseits begründet²⁾. Seit dem Inkrafttreten des MOG, einer innerstaatlichen Durchführungsbestimmung zum Zwecke einer einheitlichen, für alle Marktordnungen geltenden, nach den bisherigen nationalen Durchführungsgesetzen nicht gewährleisteten Regelung³⁾, könnte angesichts der Verweisungsvorschrift des § 31 MOG die steuerstrafrechtliche Umgehungsregelung der §§ 392 I AO, 6 StAnpG für Subventionerschleichungen der beschriebenen Art eingreifen, nicht nur auf Abschöpfungsumgehungen gemäß der Verweisung in § 2 I AbschG, das im Verhältnis zum MOG den Charakter eines Sondergesetzes⁴⁾ hat. Allerdings wurde in § 31 MOG nicht

1) Vgl. dazu etwa Johannes, S. 123.

2) Amtliche Begründung, BT-Drucks. VI/2553, S. 36.

3) Vgl. Vorblatt und Amtliche Begründung, a.a.O., S. 18.

4) Amtliche Begründung, a.a.O., S. 19.

ausdrücklich auf § 6 StAnpG Bezug genommen. Wegen der Pauschalität der Verweisung entstehen ernste Bedenken¹⁾ hinsichtlich der Verfassungsmäßigkeit des § 31 MOG. In § 31 MOG wird zwar nur auf die Unrechtstatbestände des Steuerrechts, nicht hingegen auf die rein verwaltungsrechtlichen Vorschriften der AO und des StAnpG verwiesen. Eine solche Technik trägt jedoch der im Steuerrecht in besonderem Maße (noch) vorhandenen Akzessorietät von Steuerverwaltungsrecht und seiner strafrechtlichen Bewehrung nicht Rechnung, übersieht, daß die Herausnahme leerer Sanktionshülsen aus dem "in einem Guß" entstandenen Steuerrecht nur dann sinnvoll ist, wenn etwas Gleichwertiges an die Stelle des nicht mit übernommenen Steuerrechts gesetzt wird. Inwieweit die strafrechtliche Verweisung in § 31 MOG auch den verwaltungsrechtlichen "Unterbau"²⁾ zwangsläufig mitumfaßt, wird durch das Gesetz in keiner Weise klargestellt. Da der blanketthaft gefaßte³⁾ § 392 I AO ohne den steuerrechtlichen Normenunterbau gar nicht praktikabel und daher als solcher schon verfassungswidrig wäre, vielmehr der Konkretisierung durch gesetzliche Steuerpflichten bedarf⁴⁾, stellt sich die selbst mit spezifischen Kenntnissen⁵⁾ im

1) Tiedemann, Subventionskriminalität, S. 331, nimmt Nichtigkeit der Verweisung auf direkte Subventionen an; ablehnend auch in Sammelband, 2. Aufl., S. 17; Götz, Bekämpfung, S. 59, läßt die Frage der Verfassungswidrigkeit zwar offen, spricht aber immerhin von einer "eigentümlichen Verweisung auf das Abgabenrecht".

2) Tiedemann, BMJ-Gutachten, a.a.O., S. 330, 684; das Fehlen eines dem Steuerrecht entsprechenden subventionsrechtlichen Unterbaus hält Götz, a.a.O., für heilbar.

3) Gegen den Blankettcharakter des § 392 AO: Tiedemann, ZStW 82, S. 983 (normatives Tatbestandsmerkmal); anders die ganz h.M.: vgl. statt vieler BMJ (Hrsg.), Tagungsberichte, S. 72.

4) Vgl. hierzu Tiedemann, Subventionskriminalität, S. 329 f.

5) Nach der Rspr. des BVerfG muß eine Verweisungsvorschrift "ohne Zuhilfenahme spezieller Kenntnisse" erkennen lassen, welche Normen mit welchem Inhalt und welcher Strafbewehrung anzuwenden sind; vgl. etwa BVerfGE 5, S. 25 (33), 8, S. 274 (302 f. m.w.N.); BayVGHE n.F. 4, S. 90 (103, 106); Tiedemann, a.a.O., S. 331.

Steuerrecht kaum zu beantwortende Frage nach Art, Inhalt und Umfang der Verweisung auf das Steuerrecht. Insbesondere bleibt offen, ob die steuerrechtlichen Mitwirkungspflichten selbst entsprechend angewendet werden oder aber die in den einzelnen Subventionsvorschriften zufällig und fragmentarisch zum Ausdruck kommenden Pflichten des Empfängers direkter Subventionen ihren Platz einnehmen sollen. Daher ergeben sich unter umgehungsrechtlichen Aspekten folgende hauptsächlichen Bedenken gegen eine entsprechende Anwendung der steuerstrafrechtlichen Vorschriften: erstens setzt § 392 I AO die Verletzung steuerrechtlich normierter Offenbarungs- bzw. Mitwirkungspflichten voraus, die im Subventionsverwaltungsrecht jedenfalls keine allgemeine Entsprechung finden¹⁾, und zweitens ist die Anwendbarkeit des § 6 StAnpG²⁾ sowie weiterer an sich nur auf das Abgabenrecht zugeschnittener Vorschriften des StAnpG fraglich. Auch von der nicht gelösten umgehungs(straf)rechtlichen Frage abgesehen ist § 31 MOG alles andere als klar gefaßt. Nach der amtlichen Begründung³⁾ erlangen nämlich "vor allem" die Vorschriften über die Steuerhinterziehung, Steuerhehlerei, Nebenfolgen, Verfolgungsverjährung sowie Bußgeldvorschriften (Steuerverkürzung und Steuergefährdung) Bedeutung. Genannt werden nur die §§ 392 bis 395, 398, 401, 402, 404, 405 AO⁴⁾, so daß die Frage nach der Anwendbarkeit der übrigen steuerstrafrechtlichen Vorschriften, die freilich weitgehend spezifische,

1) Tiedemann, a.a.O., S. 329, 722; vgl. aber Götz, a.a.O.

2) Zur europarechtlichen Problematik vgl. oben S. 177.

3) Vgl. S. 245 Fn. 2.

4) Ebenda.

auf das Steuerwesen zugeschnittene Tatbestände enthalten, nicht geklärt ist. Andererseits erscheint sogar fraglich, ob solche Tatbestände wie z. B. § 398 (Steuerhehlerei) wirklich ins Subventionsstrafrecht übertragen werden können und sollen¹⁾.

bb) Strafrechtliche Mängel

Schließlich enthält die entsprechende Anwendung der Steuerstraß- und -ordnungswidrigkeitstatbestände einen weiteren gewichtigen Mangel: die unzutreffende, heute tendenziell nach der Schuldform²⁾ (gemeint ist die Zäsur zwischen Vorsatz und Fahrlässigkeit) vorgenommene Grenzziehung zwischen diesen beiden Bereichen des Bewehrungsrechts. Die Umwandlung von Steuerstraftaten in Ordnungswidrigkeiten wird neuerdings heftig kritisiert³⁾. Ebenso richtet sich die Kritik gegen die Begründung subventionsrechtlicher Ordnungswidrigkeitstatbestände (statt Straftatbestände⁴⁾) für entsprechende leichtfertige Begehungsweisen (zunächst durch das Durchführungsgesetz Milch- und Milcherzeugnisse sowie Rindfleisch vom 19. 7. 1968⁵⁾ und nun auch durch das für alle Marktord-

1) Tiedemann, a.a.O., S. 330.

2) Vgl. Göhler, Vbm. 5 A b/§ 1 mit Gesetzesbeispielen, und Tiedemann, a.a.O., S. 328.

3) Tiedemann, a.a.O., S. 328 m.Nachw.; ganz a. M. Hirsch, S. 402, der im Bereich leichtfertiger Vermögensdelikte selbst Ordnungswidrigkeitstatbestände noch für bedenklich hält.

4) Tiedemann, a.a.O.

5) BGBI. I, S. 838; die Bedenken Gurskis in: Tiedemann, Sammelband, 2. Aufl., S. 49, richteten sich gegen die seinerzeit (vor Inkrafttreten des MOG) noch bestehende "Schutzlosigkeit des Staates" gegen nicht nachweisbar vorsätzliche Manipulationen in den übrigen Marktordnungen.

nungen geltende MOG). Am Beispiel der leichtfertigen Steuerverkürzung (§ 404 AO n. F. bzw. § 402 AO a. F.), die nicht zuletzt im Hinblick auf die Ausnahmestellung dieses Fahrlässigkeitsstatbestandes im Bereich der (grundsätzlich nur vorsätzlich begehbaren) Vermögensdelikte¹⁾ in eine bloße Ordnungswidrigkeit umgewandelt wurde, läßt sich das für Steuer- und Subventionsrecht gleichermaßen bestehende Bedürfnis der strafrechtlichen Sanktion erläutern²⁾. In einem Großteil der Fälle von Steuerhinterziehung und Subventionserschleichung besteht zwar der Verdacht vorsätzlicher Begehungsweise fort, doch läßt sich - insbesondere wegen der häufig geltend gemachten Tatbestandsirrtümer, aber auch wegen anderer Einlassungen wie etwa der Verantwortungsdelegation infolge Arbeitsteilung - der Vorsatznachweis selten führen³⁾.

"Wenn Leichtfertigkeitstatbestände der Sache nach Auffangtatbestände für nicht nachweisbare vorsätzliche Zuwiderhandlungen sind, wenn zudem notwendigerweise dasselbe geschädigte Rechtsgut in Frage steht, erscheint es als nicht folgerichtig und systemwidrig, die leichtfertige Subventionserschleichung als bloße Ordnungswidrigkeit auszugestalten⁴⁾. Kriminalpolitisch wird gegen die grundsätzliche Beschränkung der Vermögensdelikte des StGB auf vorsätzliche Handlungsweisen die verstärkte Schutzbedürftigkeit⁵⁾ des Staates in sei-

1) Kühn-Kutter, Vbm. 1/§ 391; kritisch dazu Tiedemann, Subventionskriminalität, S. 327.

2) Vgl. Tiedemann, BMJ-Gutachten, S. 678, sowie seine Beispielsfälle.

3) Ders., DJT-Gutachten, S. C 49; ZRP 1970, S. 261, und ausführlich in: BMJ-Gutachten, a.a.O.; vgl. für das Steuerrecht z. B. Franzen-Gast, Rn. 5/§ 404.

4) Tiedemann, DJT-Gutachten, S. C 49, Hervorhebung und w. N. daselbst.

5) Gurski, a.a.O.; Tiedemann, a.a.O., m. w. N.; mit überzeugender Begründung Götz, a.a.O., S. 1 ff.

ner Funktion als Subventionsgeber ins Feld geführt: während sich nämlich die Einzelperson "durch natürliches Mißtrauen gegenüber potentiellen Betrügern schützen und die Erbringung von Leistungen schlicht ablehnen kann, auch wenn ihr Mißtrauen nicht zu beweisen ist"¹⁾, kann gegen den Staat der öffentlich-rechtliche Anspruch auf Subventionsgewährung geltend gemacht werden. Natürlich soll nicht die revolutionär anmutende Forderung nach Inkriminierung des "fahrlässigen Betrugers"²⁾ erhoben werden; dem Subventionsempfänger bleibt ein "Recht auf Irrtum"³⁾ weiterhin unbenommen. Das Vorsatzprinzip soll auf dem Gebiete des Vermögensstrafrechts⁴⁾ vielmehr nur in zweierlei Hinsicht durchbrochen werden: durch eine Beschränkung auf die Leichtfertigkeit (grobe Fahrlässigkeit)⁵⁾ und auf diejenigen Bereiche des Wirtschaftsstrafrechts, in denen die öffentliche Hand auf der Opferseite steht, also namentlich auf die Steuervorteils- und Subventionserschleichung. Trotz der weitgehenden Parallelsituation in Steuer- und Subventionsrecht mag man einen Unterschied eventuell darin sehen, daß die in der

1) Tiedemann, a.a.O.; vgl. ders., BMJ-Gutachten, S. 680.

2) Tiedemann, Subventionskriminalität, S. 326; vgl. auch ders., Sammelband, 2. Aufl., S. 17 ("fahrlässige Falschangaben").

3) Hensel, Steuerumgehung, S. 31, spricht von "unechtem Fahrlässigkeitsdelikt", wenn der Vorsatz nicht nachweisbar ist.

4) Tiedemann, BMJ-Gutachten, a.a.O., lehnt die Bezeichnung Prinzipdurchbrechung wegen der Beschränkung auf das Wirtschaftsstrafrecht ab.

5) Für eine Gleichsetzung: Franzen-Gast, Rn. 77/§ 392; Schönke-Schröder, Rn. 150/§ 59, m. w. N.; Tiedemann, Subventionskriminalität, a.a.O., Hartung, Anm. II 5/§ 402, und Schuldprobleme, S. 86; Troeger-Meyer, S. 63 f.; Leise, Anm. 9/§ 404 m. N.; a. M. noch Tiedemann, ZStW 82, S. 976; Ehlers-Lohmeyer, S. 89 f.; Goldammer, S. 30.

leichtfertigen Subventionsinanspruchnahme liegende rechtswidrige Schädigung fremden Vermögens eine sozialfeindlichere und daher noch strafwürdigere Verhaltensweise darstellt als die entsprechende leichtfertige Nichtabführung eigener Geldmittel an den Staat¹⁾. Hieraus läßt sich einerseits ein die Strafwürdigkeit (nicht nur Bußgeldwürdigkeit) der leichtfertigen Subventionsinanspruchnahme begründender sozial-ethischer Unwertgehalt schließen, andererseits die Notwendigkeit der Auferlegung von Aufklärungspflichten bei der Subventionsbeanspruchung noch eher als beim Besteuerungsverfahren ableiten. Eine wichtige Voraussetzung für die Vereinheitlichung von Steuer- und Subventionsstrafrecht wäre demnach die Rückumwandlung des kriminologisch bedeutsamen²⁾ § 404 AO n. F. in einen Straftatbestand. Die Reform des § 6 StAnpG und die Sicher- und Klarstellung seiner Anwendbarkeit müßten noch hinzukommen. Gegenwärtig kann nach alledem von einer befriedigenden strafrechtlichen Umgehungserfassung durch die bedenklich pauschale Verweisung in § 31 I MOG nicht die Rede sein. Durch die Erörterung der Problematik des § 31 MOG wurde jedoch die Richtung gewiesen, in welcher sich eine künftige Umgehungsregelung nach steuerrechtlichem Vorbild vollziehen könnte.

1) Tiedemann, Subventionskriminalität, S. 327.

2) Franzen-Gast, Rn. 5/§ 404 mit Statistik.

b) § 6 StAnpG als Ausdruck eines allgemeinen
Rechtsgedankens?

aa) Problemstellung

Einer Maßnahme des Gesetzgebers auf dem Gebiete des Subventionsverwaltungsrechts bedürfte es dann nicht, wenn der in § 6 StAnpG und ähnlichen Vorschriften enthaltene Umgehungstatbestand als Ausdruck eines allgemeinen Rechtsgedankens im öffentlichen Recht¹⁾ unmittelbar angewendet werden könnte. Ebenso wie im Steuerrecht könnte eine strafrechtliche Bewehrungsnorm wie z. B. § 392 I AO n. F., § 263 StGB oder eine sonstige Spezialvorschrift zur Subventionserschleichung²⁾ in diesem Falle an die mit Hilfe des allgemeinen Umgehungsgedankens verwaltungsrechtlich vorgewürdigte und im Sinne einer Gleichstellung von umgeherischem und nicht anspruchserfüllendem Verhalten entschiedene Situation anknüpfen. Eine spezielle Regelung der Umgehungsstrafbarkeit könnte somit ebenso überflüssig wie der inzwischen gestrichene Sondertatbestand der Steuerumgehungsveranschleierung (§ 396 IV RAO 1931)³⁾ werden, da der jeweilige strafrechtliche Grundtatbestand unmittelbar zur Anwendung käme.

1) Bejahend VGH Stuttgart, DÖV 1959, S. 270 (271); BGH RdL 1957, S. 173 (176); VGH Freiburg, BaWüVB1 1955, S. 77; E. Becker, Rn. 7/§ 5; Forsthoff, AT, S. 176; W. Jellinek, S. 152; Tiedemann, Subventionskriminalität, S. 339, und in DJT-Gutachten, S. C 54; Riedel, S. 105; Nebinger, S. 43 f.; Meier-Branecke, S. 285 (allgemein zum Steuerrecht); List, S. 1066 (zu § 6 PBefG); nach VGH Freiburg, a.a.O., und Teichmann, Gesetzesumgehung, S. 72, gilt der Gedanke des § 6 StAnpG auch im Zivilrecht.

2) Z. B. der von Tiedemann, Subventionskriminalität, S. 369, vorgeschlagene Grundtatbestand der Subventionserschleichung; Formulierungsvorschläge auch bei Fleischer, S. 69, Fn. 23 f., und in den Tagungsberichten (BMJ), S. 114 f.

3) Dazu oben S. 236.

bb) Abgrenzung von allgemeinen Rechtsgrundsätzen

Dies hätte zur Voraussetzung, daß dem Umgehungsge-
danken Rechtssatzcharakter beigemessen werden kann.
Eine verbreitete Ansicht im öffentlich-rechtlichen
Schrifttum hält die sog. "allgemeinen Rechtsgrund-
sätze", deren Teilbereich¹⁾ die allgemeinen Rechts-
gedanken darstellen, für Rechtsquellen²⁾. Dabei
wird aber darauf hingewiesen, daß den allgemeinen
Rechtsgrundsätzen "die für den Rechtssatz notwen-
dige Entschiedenheit und Sinnbestimmtheit" mangelt,
daß sie vielmehr nur "Richtlinien für die Gestal-
tung des Rechtszustandes" geben, jedoch "der in-
dividualisierenden Normierung, die eine unmittel-
bare Anwendung auf konkrete Tatbestände ermög-
licht", entbehren³⁾. Im Gegensatz zu diesen in-
haltlich unbestimmten bloßen Programmsätzen⁴⁾ ist
die Subsumtion unter ihren Teilbereich, die all-
gemeinen Rechts- oder Gesetzesgedanken, schon
eher möglich, weil diese aus i. d. R. mehreren,
als solchen praktikablen Sätzen des geschriebenen
Rechts abstrahiert⁵⁾ sind.

1) Vgl. Menger, S. 71; vgl. Wolff, Rechtsgrund-
sätze, S. 40 ff.; "Rechtsgrundsatz" und "Rechts-
gedanke" werden uneinheitlich verwendet und
nicht immer unterschieden (vgl. z. B. Boetius,
S. 75; Larenz, Methodenlehre, 2. Aufl., S.
365 ff.).

2) Wolff, a.a.O., S. 47; ders., Verwaltungsrecht
I, S. 119; vgl. Menger, S. 73.

3) Wolff, a.a.O., S. 119.

4) Ders., Rechtsgrundsätze, S. 43.

5) Wolff, Verwaltungsrecht I, a.a.O., S. 119.

cc) Allgemeine Anerkennung als Voraussetzung?

Diese Rechtsgedanken werden "allgemein" genannt, weil sie nicht auf einen bestimmten Geltungsbereich beschränkt sind, sondern Allgemeingültigkeit besitzen¹⁾. Wäre zudem Voraussetzung, daß ein solcher allgemeiner Rechtsgedanke auch allgemein Anerkennung²⁾ gefunden hat, so würde der Umgehungsgedanke mangels einer eindeutigen, allgemein gebilligten Definition der Gesetzesumgehung als Rechtssatz wohl kaum verwertbar sein, wohl nicht einmal in der zu eng geratenen Fassung³⁾ des § 6 StAnpG.

dd) Abgrenzung von der analogen Anwendung

aaa) Strukturelle Gleichartigkeit

Problematisch erscheint vor allem die Abgrenzung zwischen der sog. direkten⁴⁾ Anwendung eines in positiven Rechtssätzen zum Ausdruck gekommenen allgemeinen Rechtsgedankens und der analogen Anwendung dieser Bestimmungen. Ließe sich die Ermittlung sog. allgemeiner Rechtsgedanken von der Analogie nicht abgrenzen⁵⁾, so entstünden hinsichtlich ihrer Verwendbarkeit in bestimmten Bereichen des öffentlichen Rechts (hier: im Subventionsverwaltungsrecht) zumindest die nämlichen rechtsstaatlichen Bedenken wie gegenüber Analogieerwägungen allgemein.

1) Vgl. Erik Wolf, Natur, S. 139, zu den allgemeinen Rechtsgrundsätzen; Nebinger, S. 40, Fn. 9; Schack, RVerwBl. 1935, S. 191.

2) Diesen Gedanken betonen aber bei den allgemeinen Rechtsgrundsätzen des Völkerrechts Friedmann, S. 358, und Laun, S. 119 ff., der ihn aber schließlich (S. 129) verwirft.

3) Vgl. oben S. 231 f.; hierauf wird der sog. allgemeine Rechtsgedanke meist beschränkt.

4) Vgl. Schüle, VerwArch 38, S. 407.

5) Fragestellung bei Schack, Laun-Festschrift, S. 279; Schüle, a.a.O., S. 408; vgl. Boetius, S. 75, der allgemeine Rechtsgedanken überwiegend

Das Problem der Abgrenzung zwischen der Anwendung eines allgemeinen Rechtsgedankens und der analogen Anwendung einer gesetzlichen Bestimmung hat sich in erster Linie bei der Übertragung privatrechtlicher Rechtsnormen bzw. ihrer Grundgedanken auf das öffentliche Recht¹⁾ gestellt, und zwar hier namentlich im Beamtenrecht²⁾, bezüglich öffentlich-rechtlicher Verwahrungspflichten³⁾, aber auch allgemein wegen eines im Öffentlichen Recht fehlenden positivierten Allgemeinen Teils⁴⁾. Die Abgrenzungsproblematik wurde vereinzelt⁵⁾ erkannt, eine überzeugende Lösung jedoch selten angeboten. Die Rechtsprechung des Reichsgerichts wird durch einen Wechsel der Methode⁶⁾ (wenigstens in der Bezeichnung) gekennzeichnet. Zunächst⁷⁾ wendete das RG bürgerlich-rechtliche Vorschriften analog an, bevor es die Ähnlichkeit zwischen Privatrecht

als Ergebnis von Gesamtanalogien (Rechtsanalogien) sieht, u. U. aber auch aus einer einzigen, nicht bloß zufälligen Norm herleitet (Einzelanalogie); ähnlich Larenz, Methodenlehre, 2. Aufl., S. 364 f., der gleichwohl eine Abgrenzung zwischen "allgemeinem Rechtsgrundsatz" und Analogie vornimmt (S. 366 f.); vgl. Nawiasky, S. 146 f.

- 1) Meier-Brancke, S. 238, 243 f.; Wolff, Verwaltungsrecht I, S. 100 f.; Nebinger, S. 39 f.
- 2) Vgl. RGZ 97, S. 43 f.; 104, S. 58 (60); 107, S. 189 (190); 111, S. 178 (182).
- 3) RGZ 84, S. 338 (339); 115, S. 419 (421); RG Warn Rspr. 1921, S. 1.
- 4) PrOVGE 90, S. 253 (256) zu § 162 BGB; Wolff, Rechtsgrundsätze, S. 33.
- 5) Vgl. neben den oben (Fn. 5) Genannten vor allem Menger, S. 68 ff.
- 6) Schack, Laun-Festschrift, S. 281.
- 7) So noch in RGZ 84, a.a.O.

und öffentlichem Recht und somit die Möglichkeit der Analogie ablehnte¹⁾ und statt dessen dazu übergang, das gewünschte Ergebnis unmittelbar aus einem allgemeinen Rechtsgedanken zu entnehmen²⁾. Durch einige mißverständliche Formulierungen deutet die neuere Rechtsprechung selbst auf den Vorgang des Analogieverfahrens hin, obwohl sie sich zur Anwendung allgemeiner Rechtsgedanken bekennt: z. B. mit der Formulierung "entsprechende Anwendung des dem § 162 BGB innewohnenden Rechtsgedankens"³⁾. Auch hinter solchen im Schrifttum anzutreffenden Wendungen wie "keine eigentliche Analogie"⁴⁾ oder "seltsame Bahn halber Analogie und halber Selbständigkeit"⁵⁾ verbirgt sich der analogische Charakter des Rechtsfindungsverfahrens zur Ermittlung allgemeiner Rechtsgedanken. Wenn z. B. in der Frage allgemeiner, öffentlichem und bürgerlichem Recht gemeinsamer Rechtsgedanken die Ähnlichkeit verneint wird⁶⁾, so bezieht sich dies allenfalls auf das grundsätzliche Verhält-

1) Vgl. Schüle, a.a.O., S. 408; a. M. Schack, a.a.O., S. 280.

2) Wie S. 2, Fn. ; trotz mißverständlicher Formulierung wohl auch RGZ 115, a.a.O.; zur Verwendung allgemeiner Rechtsgedanken durch die Rspr. vgl. ferner BGH NJW 1961, S. 25 (Nr. 6); RG Warn Rspr., a.a.O.; weitere Nachweise bei Schüle, a.a.O., S. 406 ff.

3) ProVG, a.a.O., S. 257; ähnlich zweideutig RGZ 115, a.a.O.; BGH RdL, a.a.O.; kritisch zur "Vermengung mit der Analogie" Schüle, a.a.O., S. 407 f.

4) Boetius, S. 76.

5) Hedemann, S. 43.

6) Schüle, a.a.O., S. 408, sieht den Unterschied zwischen allgemeinem Rechtsgedanken und Analogie darin, daß jener notwendig der Entscheidung eines im wesentlichen abweichenden Tatbestandes diene, weil anderenfalls einfach analog geurteilt werden könne.

nis¹⁾ dieser beiden Teile der Rechtsordnung, nicht auf die inhaltlich klar abgegrenzte jeweilige Fragestellung. Weiter wird der mehr formale Charakter der Analogie betont, die sich "auf die präsumptiven Intentionen des Gesetzgebers" stütze, während "die Argumentation vermittelt allgemeiner Rechtsgedanken auf ein viel Tieferes, die metapositiven Grundzüge der konkreten Rechtsordnung"²⁾ zurückgreife. Wenn man diesen Unterscheidungskriterien zustimmen will, so muß man sich darüber im klaren sein, daß allenfalls Maß und Grad³⁾ der Ähnlichkeit, nicht aber die Grundstruktur des Analogieverfahrens in Frage gestellt werden kann. Daß man die allgemeinen Rechtsgedanken im Gegensatz etwa zu den eine Ebene höher gelagerten allgemeinen Rechtsgrundsätzen⁴⁾ keineswegs aus dem metajuristischen⁵⁾ Bereich herleitet, sondern zu ihrer Begründung einer positiven Regelung, eines gesetzlichen Niederschlags quasi als "Fundgrube"⁶⁾

1) Schack, Laun-Festschrift, S. 294, spricht von "Interessenlage"; ebenso Nebinger, S. 40; vgl. Fleiner, S. 56 f.; O. Mayer, Bd. 1, S. 117 f.

2) Schüle, a.a.O., S. 408 f.

3) vgl. Nawiasky, S. 147 (zur Unterscheidung Rechts- und Gesetzesanalogie); nach Schack, Laun-Festschrift, S. 284, ist die Funktion des allgemeinen Rechtsgedankens nicht die "Verdrängung", sondern die "Ergänzung" der Analogie.

4) Vgl. dazu z. B. das völkerrechtliche Schrifttum (z. B. Friedmann, S. 348 ff.; Erik Wolf, a.a.O., S. 136 ff.; Laun, S. 117 ff.)

5) Kritisch hierzu Hedemann, S. 56; Esser, S. 4 f., leitet daher die Prinzipien auch bei allgemeinen Rechtsgedanken nicht aus dem Gesetz, sondern aus der Natur der Sache usw. her.

6) Bergmann, S. 25; Menger, S. 71; zu den §§ 162, 618 BGB u. a. als "Fundort" vgl. die Rspr. - Nachweise a.a.O.

bedarf, ist die ganz überwiegende¹⁾ Ansicht. Die Herausschälung des Kerns²⁾ der gefundenen, nur zufällig³⁾ auf einen bestimmten Teil der geschriebenen Rechtsordnung beschränkten Vorschrift, die Befreiung dieses Kerns von den "durch die spezifischen Probleme des 'Fundorts' bedingten Zutaten"⁴⁾ als richterliche Aufgabe entspricht dem Vorgehen beim Analogieverfahren, welches ebenfalls nur eine modifizierte, "angepaßte"⁵⁾ Anwendung einer bestimmten Vorschrift beinhaltet. Wie bei der Analogie in einer Art logischem Zwischenschritt der hinter der geschriebenen Rechtsnorm stehende allgemeine Rechtssatz (Obersatz)⁶⁾ gefunden wird, so ist auch bei der Findung eines allgemeinen Rechtsgedankens der "Umweg über die Norm"⁷⁾ erforderlich.

Danach ist den allgemeinen Rechtsgedanken, deren Existenz nicht bestritten werden kann, mit einer

1) Vgl. aber Esser (a.a.O., S. 5, 9), der die Verweisung auf "entdeckte" Rechtsgedanken als "eine wenigstens das 'System' wahrende Legitimierung richterlicher Normbildung" kritisiert.

2) Menger, S. 71 f.; Schack, a.a.O., S. 279; vgl. Schüle, a.a.O., S. 407; für eine Abwandlung auch Nebinger, S. 40; Bergmann, S. 27.

3) Menger, S. 71.

4) Menger, S. 71.

5) Schüle, S. 408, der gleichwohl einen Gegensatz sieht.

6) Schack, a.a.O., S. 278; vgl. Fleiner, S. 56.

7) Schack, a.a.O., S. 283; kritisch dazu Bergmann, a.a.O.; dagegen Esser, a.a.O.

im Schrifttum vertretenen Ansicht¹⁾ nur eine relativ geringe praktische Bedeutung beizumessen. Die Frage nach der Anwendbarkeit allgemeiner Rechtsgedanken ist im Grunde nichts anderes als die Frage nach der analogen Anwendung²⁾ jener oben als "Fundort" bezeichneten Vorschrift. Der Allgemeingültigkeit beim allgemeinen Rechtsgedanken entspricht die "Ähnlichkeit" beim Analogieverfahren. Soweit eine Vorschrift einen "allgemeingültigen" Kern enthält, ist ihr Hintergrund dem eine positive Regelung entbehrenden Bereich auch "ähnlich". Läßt sich daher bereits die "Ähnlichkeit" im Verhältnis Privatrecht - öffentliches Recht in gewissen Beziehungen bejahen, so ist für die entsprechende Anwendung öffentlich-rechtlicher Vorschriften (z. B. aus dem Steuerrecht) erst recht der Ähnlichkeitskreis zu bejahen, weil die in Betracht kommenden öffentlich-rechtlichen Vorschriften in viel stärkerem Maße auf vergleichbare öffentlich-rechtliche Verhältnisse zugeschnitten sind³⁾. Es stellt sich also immer zuerst die Frage, ob Sätze des öffentlichen Rechts im Wege der Analogie herangezogen werden können⁴⁾. Dabei

1) Meier-Branecke, S. 239; vgl. auch Schüle, a.a.O., der die nur theoretische Relevanz der Abgrenzungsfrage betont.

2) Im Ergebnis ähnlich Larenz, a.a.O., S. 364 f.

3) Meier-Branecke, S. 244.

4) Wie Fn. 3; angesichts der Zulassung strafrechtlicher Analogie durch § 2 StGB (1935) betont z. B. Siegert, S. 36, die Geltung des Umgehungsgedankens "kraft innerer Notwendigkeit, aber auch kraft Analogie zu den Fällen der ausdrücklich aufgestellten Umgehungsverbote".

handelt es sich um nichts anderes als um die Frage nach der Zulässigkeit der Analogie in bestimmten Bereichen des öffentlichen Rechts. Ebenso wie die Abstraktion des in einer Rechtsnorm enthaltenen Grundgedankens als Einzelanalogie (Gesetzesanalogie) u. U. verboten sein kann, muß dies auch für die Abstraktion aus zwei oder mehreren Rechtsnormen (Gesamt- oder Rechtsanalogie¹⁾) gelten. Wenn schon der kleinere Schritt, die im Rahmen des Ähnlichkeitskreises verbleibende Analogie verboten ist, so muß erst recht der weitere Schritt, die Findung allgemeiner Rechtsgedanken, dem Rechtssicherheitsgedanken widerstreiten. Man mag der Auffassung, § 6 StAnpG enthalte einen allgemeinen Rechtsgedanken, durchaus zustimmen; fraglich ist nur, ob er in dem betreffenden, eine positive Rechtsnorm als Ausdruck dieses Rechtsgedankens entbehrenden Bereich der Rechtsordnung (z. B. im Subventionsverwaltungsrecht) wegen des Rechtssicherheitsgebots überhaupt Rechtssatzcharakter haben kann. Der allgemeine Rechtsgedanke, der in § 6 StAnpG enthalten ist, erweist sich zwar als ein die Gesetzesumgehung bekämpfender "allgemeiner Gerechtigkeitsgedanke"²⁾, dem jedoch der "allgemeine Rechtssicherheitsgedanke" der Tatbestandsmäßigkeit entgegen stehen kann.

1) Vgl. Schönke-Schröder, Rn. 22/§ 2, m. w. N., sowie oben S. 257 Fn. 3.

2) Vgl. auch Friedmann, S. 351, der von Gerechtigkeitsgrundsätzen spricht.

bbb) Beschränkung auf die Analogie praeter legem

Die Frage wird sein, ob das Subventionsverwaltungsrecht solch strenge Anforderungen an die Tatbestandsbestimmtheit stellt und ob insoweit das Verbot der Analogie praeter legem gilt. Schon bei der Frage der Anwendbarkeit des § 6 StAnpG auf steuerliche Erstattungs- und Vergütungsansprüche wurde der doppelte Analogievorgang¹⁾ klar erkannt und als unzulässig²⁾ abgelehnt. Sofern diese Konsequenz nicht gezogen wird³⁾, läßt sich das nur mit der Begründung einer innertatbestandlichen Analogie rechtfertigen (weil Steueransprüche, gleich ob in positiver oder negativer Form gefaßt, eben unter den Tatbestand der Steuerumgehung fallen). Der Gedanke, im Verhältnis der korrelierenden Abschöpfungsbefreiungen und Erstattungen ähnlich zu argumentieren⁴⁾ und die Erstattungsversagung mit der Steuerpflicht (Abschöpfungspflicht) gleich zu behandeln, ist zwar konsequent, geht aber eben hinsichtlich der Grenzlinie des möglichen Wortsinns des § 6 StAnpG doch den entscheidenden Schritt zu weit: Erstattungen sind begrifflich keine Abschöpfungsbefreiungen⁵⁾. Die Übertra-

1) Vgl. Tipke-Kruse, Rn. 6/§ 6 StAnpG, der - freilich nicht expressis verbis - darauf hinweist, daß es sich bei der innerhalb des Tatbestandes des § 6 StAnpG vollzogenen ersten Analogie um eine Gegenanalogie, teleologische Reduktion der Steuerbefreiungsvorschrift handelt; siehe oben Fall Nr. 4.

2) Jedenfalls von Tipke-Kruse, a.a.O.; anders jetzt Tipke, Lb., S. 91, Fn. 50.

3) Die Rspr. sieht den Bereich "umgekehrter Steueransprüche" noch vom Tatbestand des § 6 StAnpG gedeckt.

4) So Tiedemann, a.a.O., S. 338.

5) Vgl. Götz, Wirtschaftssubventionen, S. 144, Fn. 40, der aber besser Abschöpfungsbefreiungen und Subventionen miteinander vergleichen sollte, sowie Bastein, S. 104, m. w. N.

gung des Umgehungsgedankens auf direkte Subventionen nicht steuerlicher Art kann daher nur durch Anwendung außertatbestandlicher Analogie¹⁾ (wenn man so will: eines allgemeinen Rechtsgedankens) geschehen. Ob das im Subventionsverwaltungsrecht zulässig ist, soll nun geklärt werden.

ee) Verbot der Anwendung allgemeiner Rechtsgedanken (Analogieverbot) im Verwaltungsrecht?

Die Zulässigkeit der Analogie im Verwaltungsrecht ist umstritten. Im Steuerrecht als Teil des besonderen Verwaltungsrechts ist anerkannt, daß nicht minder strenge Anforderungen an die Tatbestandsgarantie zu richten sind als im Strafrecht²⁾. Diese Auffassung wird zutreffend auf das gesamte Recht der Eingriffsverwaltung ausgedehnt³⁾. Man geht sogar soweit, die Analogie (in malam partem) im Verwaltungsrecht grundsätzlich nicht zuzulassen⁴⁾. Auf die weitgehenden Konsequenzen der im öffentlichen Recht meist⁵⁾ unter dem Etikett "Gesetzmäßigkeit der Verwaltung" oder "Gesetzesvorbehalt" diskutierten Problematik für das ganze Verwaltungsrecht, also auch den Bereich der Leistungsverwaltung, kann im Rahmen dieser Arbeit

1) So ausdrücklich Tipke, a.a.O.

2) Vgl. oben S.217 und S.231, Fn.2 (zur Tatbestandsbestimmtheit allgemein); vgl. auch Storck, S. 62.

3) Anschütz, S. 329 f.

4) Schack, Laun-Festschrift, S. 277, Fn. 2; Anschütz, a.a.O.; vgl. auch Giacometti, S. 211.

5) Z. B. Meier-Hayoz, a.a.O.; Kruse, S. 71, leitet ein Analogieverbot jedoch nicht hieraus, sondern aus dem "Grundsatz der Tatbestandsmäßigkeit der Besteuerung" her.

nur hingewiesen werden: man tritt für die "prinzipielle Notwendigkeit gesetzlicher Ermächtigung"¹⁾ ein, was folgerichtig zur Verbannung des außergesetzlichen Analogieschlusses aus dem Verwaltungsrecht führen müßte. Auf der anderen Seite vertritt man die Auffassung, die Analogie sei von gewissen (fraglichen, hier aber nicht näher zu erläuternden) Ausnahmen²⁾ abgesehen im Verwaltungsrecht zulässig³⁾, und zwar auch zuungunsten des Bürgers bei einem "Eingriff in die Privatsphäre"⁴⁾. Man argumentiert, die Unzulässigkeit der Analogie zu ungunsten des Betroffenen im schwersten Eingriffsrecht, dem (Verwaltungs-)Strafrecht, führe nicht notwendig auch zum Ausschluß der Analogie im übrigen (minder schwer) eingreifenden Verwaltungsrecht, wenngleich man "gewisse Hemmungen gegen freigebige Analogien"⁵⁾ wegen des Rechtsstaatsgedankens empfindet. Geht man von der Geltung des Grundsatzes der Tatbestandsbestimmtheit im ganzen öffentlichen Recht⁶⁾ aus, so wird man

1) Dargestellt bei Götz, a.a.O., S. 282, m. w. N.

2) Forsthoff, S. 167, argumentiert mit der angeblich logisch begründeten Unzulässigkeit der Analogie bei Ausnahmenvorschriften; vgl. Nebinger, S. 39.

3) Forsthoff, a.a.O.; W. Jellinek, S. 151 f.; Nebinger, a.a.O.; Kruse, S. 71, 85.

4) Forsthoff, a.a.O.; vgl. auch W. Jellinek, a.a.O.

5) W. Jellinek, S. 152.

6) Tiedemann, in: Tatbestandsfunktionen, S. 60, 186; offen gelassen in: BMJ-Gutachten, S. 718.

die Frage der Analogiezulässigkeit im Verwaltungsrecht, jedenfalls soweit sie über die tatbestandlichen Grenzen zum Nachteil des einzelnen hinausgeht, negativ beantworten müssen. Der Unterscheidung zwischen Eingriffs- und Leistungsverwaltung kann jedenfalls in der hier besonders interessierenden Frage der Subventionsversagung nur systematische, lehrbuchartige Relevanz beigemessen werden, weil es nicht um die grundsätzliche Zuordnung des Subventionsverwaltungsrechts im allgemeinen (unter die Rubrik "gewährende" oder "Leistungsverwaltung"), sondern um die Erfassung spezieller (wenn man so will: Ausnahme¹⁾-) Bestimmungen zu Lasten des einzelnen geht. Die Versagung²⁾ der Subventionsgewährung unter Berufung auf die analoge Situation zur Nichterfüllung der Subventionsvoraussetzungen, aber auch zur Steuerumgehung hat nämlich den gleichen eingreifenden Effekt wie die dem (steuerlichen) Analogieverbot unterfallende Steuervergünstigung. Gäbe es kein steuerliches Analogieverbot, so bedürfte es der Anwendung des § 6 StAnpG auf Steuervergünstigungen nämlich nicht³⁾, eine analoge Anwendung des umgangenen Gesetzes käme dann auch ohne Rekurs auf den allgemeinen Umgehungsgedanken in Betracht. M. a. W. indiziert die Existenz spezieller Umgehungstatbestände ein auf dem betreffenden Gebiet der Rechtsordnung an sich bestehendes Analogieverbot. Daß die Rechtsprechung, welche sich auf den allgemeinen Rechtsgedanken der Gesetzesum-

1) Im Ergebnis ist daher der Auffassung oben, S. 263, Fn. 2, zuzustimmen.

2) Ähnlich sieht auch Herbst, S. 621, in einer Leistungsgewährung zugleich eine "Leistungsver-sagung gegenüber der Allgemeinheit".

3) Vgl. Spinner, Anm. 7/§ 6 StAnpG; Tipke, Lb., S. 91, Fn. 50, kommt zu diesem Ergebnis jedoch, weil im Bereich der Steuervergünstigung und steuerlichen Subventionen kein Analogieverbot besteht.

gehung im öffentlichen Recht stützt¹⁾, das Analogieverbot bewußt unterlaufen oder negieren wollte, läßt sich angesichts fehlender konkreter Hinweise und methodischer Durchdringung dieser Fragen durch die entscheidenden Instanzen wohl kaum unterstellen. Solange im Steuer(vergünstigungs)recht wegen seines Eingriffscharakters außer tatbestandliche Analogie zuungunsten des Betroffenen verboten ist, wird man sie wegen des eingriffsgleichen Effekts der Subventionsversagung auf dem Gebiete des Subventionsverwaltungsrechts allgemein nur schwerlich gestatten können²⁾. Als Ergebnis bleibt daher festzuhalten, daß außertatbestandliche Analogien zuungunsten des Subventionsnehmers nicht statthaft sind, auch nicht unter dem Deckmantel der Anwendung eines allgemeinen Rechtsgedankens³⁾.

1) Nachweise oben, S. 252 Fn. 1.

2) Tiedemann, Subventionskriminalität, S. 340, weist ~~den~~ auf hin, daß die Rspr. in keinem der von ihm untersuchten Umgehungsfälle das Institut der Gesetzesumgehung wirklich angewendet hat; der Gedanke liegt nahe, daß die hier vertretene Ansicht einschneidende Konsequenzen für die Lehre von Widerruf und Rücknahme begünstigender Verwaltungsakte bewirken könnte. Dem ist jedoch aus zwei Gründen nicht so: 1. impliziert die Lösung des allgemeinen Verwaltungsrechts eine eigenständige "Abwägung" zwischen den Grundsätzen der Gesetzmäßigkeit der Verwaltung und der Rechtssicherheit (vgl. dazu aber Bastein, S. 104 f.) und 2. ist nur die Anspruchsgrundlage für die Rückforderung unrechtmäßig erbrachter Leistungen den allgemeinen Grundsätzen über die Rücknahme rechtswidriger Verwaltungsakte zu entnehmen, während die Frage der Rechtswidrigkeit selbst aus dem Gesetz direkt (nicht nur aufgrund vager außertatbestandlicher Analogschlüsse) beantwortet werden muß. Diese beiden Fragen dürfen nicht verwechselt werden. Vgl. zu dieser Problematik auch Götz, Bekämpfung, S. 46.

3) Trotz formaler Unterscheidung kommt Giacometti, S. 124 f., in beiden Fällen zu diesem Ergebnis.

C. Die Strafbarkeit der Gesetzesumgehung de lege ferenda

I. Eingeschränkte Übernahme des steuer(straf)-rechtlichen Modells

1. Erstreckung auf sämtliche Subventionen

Obwohl im Vermögensstrafrecht Umgehungs- wie auch Leichtfertigkeitssanktionen auf gewisse Ausnahmebereiche des Wirtschaftsstrafrechts beschränkt werden müssen¹⁾, stellt sich die Frage, ob nicht auch für andere Subventionen außerhalb der EWG-Marktordnungen eine der für diesen Bereich versuchten, aber mißglückten Regelung (§ 31 MOG) entsprechende strafgesetzliche Bestimmung gefunden werden müßte. Aus straf- und verfassungsrechtlichen Gründen ist, nachdem sich § 31 MOG einerseits²⁾, der sog. allgemeine Rechtsgedanke der Gesetzesumgehung andererseits nicht als für eine Lösung geeignet erwiesen, weiter nach einem zukünftigen Sondertatbestand der Subventionerschleichung allgemein, der Umgehung bei subventionsgewährenden Normen im besonderen, zu suchen.

1) Ebenso Tiedemann, DJT-Gutachten, S. C 48 ff., zur Leichtfertigkeit.

2) Immerhin hält Götz, Bekämpfung, S. 58, die in § 31 MOG getroffene Regelung wenigstens teilweise für vorbildlich, soweit nämlich ein "eindeutiger Katalog von Finanzhilfen" in Bezug genommen wird.

2. Erstreckung auf sämtliche Umgehungen

Das steuer(straf)rechtliche Konzept hat sich insgesamt noch am ehesten als Modell der Umgehungs-sanktion durch Straf- und Verwaltungsrecht¹⁾ erwiesen. Es kann jedoch nicht uneingeschränkt übernommen werden, sondern ist den besonderen Gegebenheiten des Subventionsrechts (kein Katalog von gesetzlich normierten Aufklärungspflichten des Subventionsempfängers im Gegensatz zum Steuerpflichtigen) anzupassen. Der zentrale Umgehungstatbestand des § 6 StAnpG ist, wie bereits mehrfach betont, lediglich in seiner Existenz, nicht jedoch in seiner Ausgestaltung (Beschränkung auf den Mißbrauch von Formen und Gestaltungsmöglichkeiten des bürgerlichen Rechts) für das Subventionsverwaltungsrecht "richtungweisend"²⁾. Der erforderlichen Ausdehnung seines Anwendungsbereichs auf Realakte könnte man durch einen subventionsrechtlichen Sondertatbestand (notfalls im Zusammenhang mit einem Straftatbestand der Subventionserschleichung) zuvorkommen³⁾, der sowohl direkte als auch indirekte Subventionen und - ähnlich wie § 5 StAnpG⁴⁾ - nicht nur Rechtsgeschäfte, sondern auch rein tatsächliche Handlungen (Realakte) erfaßt.

1) Vgl. Tiedemann, Subventionskriminalität, S. 343 f.

2) Allgemein zu § 6 StAnpG: Walz, S. 66.

3) Die Formel "Gestaltungsmöglichkeiten des Rechts", die in § 45 der neuen AO vorgesehen ist, erweitert zwar den Anwendungsbereich des Umgehungstatbestandes, reicht aber zur Erfassung von Realakten nicht aus; zutreffend Götz, Bekämpfung, S. 61; vgl. auch oben S. 230, Fn. 3.

4) Vgl. zur Bedeutung der Scheinhandlungen oben, S. 22.

3. Erstreckung auf die Umgehung bei begünstigenden Normen

Das begrifflich-sprachliche Problem der "Umgehung bei begünstigenden, gewährenden Rechtssätzen" läßt sich ebenfalls kaum durch einen pauschalen Verweisungstatbestand wie den § 31 MOG bewältigen. Eine ausdrückliche Inbeziehungsetzung¹⁾ zu dem übergeordneten Begriff der Subventionerschleichung, deren Unterfall die Umgehung ist, dürfte der Klarstellung der Tatbestandsstruktur des zu schaffenden Sondertatbestandes jedoch genügen.

4. Nicht-Offenlegung des Umgehungsverhaltens als Tatbestandsmerkmal

a) Echtes Unterlassungsdelikt

Das noch verbleibende Hauptproblem ist durch die für geboten erachtete²⁾ Beschränkung der Umgehungsbestrafung auf die Fälle der Umgehungsverschleierung entstanden: die Frage der fehlenden Mitwirkungspflichten des Subventionsempfängers. Es ist an eine positive gesetzliche Regelung³⁾ zu denken, die den Subventionsnehmer verpflichtet, sämtliche für die Subventionsgewährung nach Sinn und Zweck der Subventionsgesetze erheblichen tatsächlichen oder rechtlichen (rechtsgeschäftlichen) Gestaltungen der subventionsgewährenden Stelle zu offenbaren. Im Falle der Umgehung bedeutet dies

1) Etwa in einem besonderen Absatz des Straftatbestandes der Subventionerschleichung wie bei Tiedemann, a. a. O., S. 369, oder dem Vorschlag der Sachverständigenkommission in BMJ (Hrsg.): Tagungsberichte, S. 114 f.

2) Vgl. oben S. 195.

3) Tiedemann, a.a.O., S. 344.

die Pflicht, die bei der Subventionsinanspruchnahme eingeschlagenen Umwege, d. h. künstliche tatsächliche oder rechtliche, jedenfalls mit dem Subventionszweck nicht zu vereinbarende Gestaltungen offenzulegen¹⁾. Der Subventionsempfänger braucht diese Tatsachen nicht als Umgehung zu bewerten²⁾; subjektiv reicht vielmehr aus, daß der Täter seiner Offenlegungspflicht nicht genügt, obwohl er die "künstliche Schaffung der Anspruchsvoraussetzungen"³⁾ kennt bzw. leichtfertig nicht erkennt. Problematisch ist der Ort einer solchen Normierung der Offenbarungspflicht des Subventionsempfängers. Da es im Gegensatz zum Steuerrecht kein kodifiziertes allgemeines Subventionsverwaltungsrecht gibt, bleibt - abgesehen von der wenig realistischen Möglichkeit, ein solches zu schaffen - nur die Lösung, die Offenlegungspflicht zu einem Bestandteil des strafrechtlichen Normgefüges zu machen. M. a. W. müßte das steuerrechtliche Modell des unechten Unterlassungsdelikts (§ 392 I AO n. F.) im Subventionsbereich als echtes Unterlassungsdelikt übernommen werden. Mit dieser Lösung würde man zudem den allgemein gegen die Gleichstellung von positivem Tun und Unterlassen vorgebrachten Bedenken⁴⁾ ausweichen.

1) Wie S. 268, Fn. 3; vgl. zur Steuerumgehung arg. § 169 RAO schon E. Becker, Anm. 7/§ 5 m. w. N.

2) Vgl. Stöckel, S. 17.

3) Tiedemann, BMJ-Gutachten, S. 722.

4) Vgl. allgemein zur Gleichstellungsproblematik Grünwald, ZStW 70, S. 412 ff.; Jescheck, AT, S. 475 f., m. w. N. der Spezialliteratur.

b) Unechtes Unterlassungsdelikt (Ingerenz)?

Man könnte auch erwägen, auf eine gesetzlich normierte Offenbarungspflicht ganz zu verzichten und beim unechten Unterlassungsdelikt der "Umgehungsver Schleierung" eine Garantenstellung aufgrund vorangegangenen gefährlichen Tuns genügen zu lassen. Das Kriterium "vorausgegangenes Tun" ließe sich mit der Umgehungshandlung als solcher ausfüllen. Dem Einwand, daß Subventionsbewilligung (Erstattungszusage) in aller Regel der (Export-) Manipulation vorausgeht, nicht - wie es im Falle der Ingerenz sein müßte - nachfolgt, könnte konstruktiv noch dadurch begegnet werden, daß man die Offenlegungspflicht erst mit Beendigung der Vortat (Umgehungshandlung) entstehen ließe. Zu beachten ist aber in diesem Zusammenhang, daß die Aufspaltung des Delikts der Steuerumgehungsver Schleierung in eine strafrechtlich bei isolierter Betrachtung irrelevante, da offen vollzogene Umgehungsgestaltung durch positives Tun einerseits und die Nicht-Offenlegung als Unterlassungskomponente andererseits eine theoretisch-juristische ist. Bereits im älteren Schrifttum zur Gesetzesumgehung¹⁾ wurde erkannt, daß eine Verschleierung in aller Regel nicht erst durch die Nicht-Offenlegung oder gar positive Täuschungshandlung (falsche Angaben usw.), sondern bereits durch die Umgehungshandlung selbst erfolgt. "Nicht-Offenlegung" ließe sich demnach als "Nicht-Rückgängigmachen der

1) Vgl. Neff, S. 24 f., und oben S. 14.

Verschleierung" definieren¹⁾. Eine solche Konstruktion würde sich allerdings mit der ganz h. M. in Widerspruch setzen, welche die Verschleierung als konstitutives Moment der Gesetzesumgehung ablehnt²⁾. Der im Zusammenhang mit der Steuerumgehung naheliegende Gedanke einer Garantienpflicht aufgrund vorangegangenen gefährlichen Tuns wurde jedoch nie ernsthaft aufgegriffen und soll jedenfalls bei der Suche nach einem neu zu schaffenden Tatbestand der Subventionsverschleierung, nicht zuletzt wegen der Kontroverse um den Ingerenzbegriff³⁾ unberücksichtigt bleiben.

1) Vgl. freilich die Kritik Armin Kaufmanns (S. 185, 201 f., 268) an Bindings Lehre, nach welcher die Verursachung durch Unterlassen im Falle des "Nichtthemmens selbst gesetzter Kausalitäten" möglich sein soll.

2) Vgl. für die h. M. im Steuerrecht Walz, S. 48; gleichwohl spricht auch Hensel, Dogmatik, S. 280, von einer zweifachen Verschleierung.

3) Nachweise z. B. bei Schönke-Schröder, Vbm 119/§ 1.

5. Abhängigkeit der Tatbestandslösung von sog.
"flankierenden Maßnahmen"

a) Klarstellung der Subventionszwecke

Die Praktikabilität einer Lösung, die die Orientierung des Täters am Normalweg, am Sinn und Zweck der Subventionsgewährung voraussetzt, ist freilich gegenwärtig durch außerstrafrechtliche, flankierende¹⁾ Maßnahmen zu wenig abgesichert. Speziell bei der Subventionerschleichung (durch Normumgehung), die sich als "Vereitelung des Subventionszwecks"²⁾ darstellt, ist auf das Erfordernis möglichst genau umrissener Subventionszwecke in den jeweiligen Gesetzen hinzuweisen³⁾. Bei einer im EWG-Recht üblichen Staffelung der Subventionshöhe (nach Qualität oder Empfangsland der subventionierten Ware z. B.) müßte auch der Zweck dieser unterschiedlichen Subventionssätze eindeutig zu ermitteln sein. Als Modell kommen einige Subventionsgesetze in Betracht, die in ihren §§ 1 ff.⁴⁾ den Subventionszweck umschreiben, sowie die EWG-

1) Vgl. dazu Tiedemann, NJW 1972, S. 657 ff.

2) Bunge, S. 57, sieht hierin die Gemeinsamkeit aller seiner dargestellten Subventionerschleichungsfälle; hierauf stellen auch BMJ (Hrsg.), Tagungsberichte, S. 105, 115, entscheidend ab.

3) Vgl. Tiedemann, DJT-Gutachten, S. C 54.

4) Vgl. z. B. § 1 EFG (Gesetz zur Förderung der deutschen Eier- und Geflügelwirtschaft vom 31. 3. 1956 = BGBl. I, S. 239); §§ 1 - 3 AFG (Arbeitsförderungsgesetz vom 25. 6. 1969 = BGBl. I, S. 582), u. a.

Verordnungen, in deren Präambeln¹⁾ solche Ausführungen zur Zweckverfolgung des Subventionsgebers gemacht werden. Nicht nur Merkblätter usw. könnten bei der Publikation des Subventionszwecks behilflich sein, sondern vom Subventionsnehmer unterschriebene Antragsformulare mit verständlichen Erläuterungen des Zweckes der jeweiligen Subventionierungsmaßnahmen würden überdies ermöglichen, den Antragsteller ggf. strafrechtlich zur Verantwortung zu ziehen²⁾.

b) Ermöglichung eines Tatbestandes der Subventionszweckvereitelung

Zu optimistisch erscheint freilich die These, durch Aufnahme des Ziels eines Gesetzes in den Tatbestand, durch Schaffung von Gesetzen mit dem Gesetzeszweck als Tatbestandsmerkmal würde die Umgehung des Zwecks unmöglich³⁾. Sie betrifft den Idealfall, daß es wirklich gelingt, den Gesetzeszweck voll und ganz im Gesetzeswortlaut zum Ausdruck zu bringen. Daß dies das Bestreben eines jeden Gesetzgebungsakts ist, darf wohl angenommen werden. Der Gedanke, einen Tatbestand mit dem freilich bestechend plakativen Inhalt zu konstruieren "wer den Subventionszweck vereitelt, wird ... bestraft", muß angesichts der praktisch nicht völlig zu realisierenden idealen Subventionszweckumschreibung und mangels konkreter Tathandlungsbe-

1) Vgl. z. B. die Präambel zur EWG-VO Nr. 13/64 Milch- und Milcherzeugnisse, a.a.O., S. 549; schon 1938 konstatiert Walz, S. 86, eine Tendenz zu Präambeln und amtlichen Begründungen.

2) Fleischer, S. 68; Tiedemann, BMJ-Gutachten, S. 756; vgl. auch Götz, Bekämpfung, S. 29.

3) Westerhoff, S. 199; vgl. aber Kegel, S. 188.

schreibung fallen gelassen werden¹⁾. Das entscheidende Abstellen allein auf die Vereitelung des gesetzlich oder vorgesetzlich umschriebenen Subventionszwecks ohne Berücksichtigung der unterschiedlichen Handlungsunwerte würde lediglich eine Verlagerung der Tatbestandsproblematik bedeuten und dem Gesetzgeber, statt ihm zu helfen, seine eigene Unfähigkeit zur ideal-klaaren sprachlichen Fassung seiner Gesetze oder authentischen Interpretationen erneut vor Augen führen. Im Ergebnis würde dies außerdem die Bekämpfung der Gesetzesumgehung mit dem Mittel der teleologischen Auslegung bedeuten. Der einzige Raum für die Bekämpfung von Gesetzesumgehung i. e. S. ist jedoch das Feld, wo bestimmte Verhaltensweisen den eben nicht ausdrücklich in Worte gefaßten Sinn und Zweck des Gesetzes unterlaufen. Solche Umgehungsverhaltensweisen (außerhalb aufgeschriebener Gedanken des Gesetzgebers) wird es in einzelnen Fällen aber immer wieder geben, und sie zu bekämpfen, kann nur durch - gesetzlich erlaubte - außertatbestandliche Analogie und teleologische Reduktion geschehen. Diese vollzieht sich jedoch kraft gesetzlicher Erlaubnis letztlich intra legem.

1) Dies aber nur bezüglich der Subventionszweck-Vereitelung als alleinigem Tatbestandsmerkmal der Umgehungsvorschrift.

II. Entwurf eines Umgehungsstraftatbestandes

1. Anschluß an den Tatbestand der Subventionerschleichung

Setzt man die Existenz eines Sondertatbestandes der Subventionerschleichung voraus¹⁾, so könnte die strafrechtliche Bewehrung von Umgehungshandlungen bei subventionsgewährenden Vorschriften folgende Gestalt haben:

2. Tatbestandsformulierung:

§ 8 (Subventionerschleichung)

Absatz U (Umgehung):

- S. 1: Ebenso wird bestraft, wer Subventionen durch Umgehungshandlungen erschleicht, wenn er diese der subventionsgewährenden Stelle vorsätzlich oder leichtfertig verschleiert oder sie nicht oder nicht vollständig offenlegt.
- S. 2: Eine Umgehungshandlung liegt vor, wenn durch künstliche, einer wirtschaftlich begründeten Sachverhaltsgestaltung nicht entsprechende Umwege rechtlicher oder tatsächlicher Art trotz formaler Erfüllung der Tatbestandsvoraussetzungen subventionsgewährender Vorschriften der Subventionszweck vereitelt wird.

¹⁾ Vgl. die Vorschläge von Tiedemann, BMJ-Gutachten, S. 760 (in Subventionskriminalität S. 369), und ihm folgend die Sachverständigenkommission in BMJ (Hrsg.), Tagungsberichte, S. 120; im Gegensatz dazu könnte § 8 jedoch auch indirekte und soziale Subventionen umfassen (vgl. zur Subventionsdefinition oben S. 102 ff.), siehe jetzt auch den Entwurf des § 265 b StGB.

3. Schlußbetrachtung

a) Einheit von verwaltungsrechtlichem und Straftatbestand

Da eine rein subventionsverwaltungsrechtliche allgemeine Umgehungsnorm, die ihrer Funktion, wenn schon nicht dem Inhalt nach dem § 6 StAnpG entspricht, nicht existiert und vorerst nicht existieren wird, kommt dem Abs. U des § 5 im Gegensatz etwa zu dem inzwischen gestrichenen § 396 IV AO a. F. mehr als nur deklaratorische Bedeutung zu. Das Strafrecht knüpft insoweit nicht nur an einen verwaltungsrechtlich vorgewürdigten Tatbestand an, sondern nimmt die erforderliche subventionsverwaltungsrechtliche Gleichstellung von Umgehung und Nichterfüllung der Subventionsvoraussetzungen formell erst selbst vor. Materiell handelt es sich also in Abs. U nicht nur um die im Rahmen des Straftatbestandes benötigte Legaldefinition, sondern auch um einen dem steuerrechtlichen Umgehungsgesetz (§ 6 StAnpG) inhaltlich vergleichbaren verwaltungsrechtlichen Umgehungstatbestand. Die Fiktion der Nichtverwirklichung der Subventionsvoraussetzungen trotz deren formaler Erfüllung wurde aus redaktionellen Gründen nicht expressis verbis¹⁾ ausgesprochen, ergibt sich aber aus der Gegenüberstellung der Begriffe "formal"

1) Wie es in § 6 StAnpG als rein verwaltungsrechtlichem Tatbestand sprachlich eleganter geschehen konnte; dies hat den Vorteil, daß auch diejenigen, welche allgemeine Rechtsgedanken im Verwaltungsrecht uneingeschränkt anwenden (die Praxis! - vgl. oben S. 252, Fn. 1), den vorgeschlagenen Tatbestand unverändert übernehmen können.

(d. h. durch den Wortlaut gedeckt) und "Subventionszweck" sowie aus der sogar strafrechtlichen Mißbilligung der nicht offengelegten (verschleiert gebliebenen) Umgehungshandlung. Bestünde nämlich im Falle der Umgehungshandlung kein materielles Subventionsversagungsrecht des Subventionsgebers, sondern weiterhin ein Subventionsanspruch des Subventionsempfängers, so wäre die Offenlegungspflicht der Umgehungsgestaltung sinnlos: der Subventionserschleichung durch Normumgehung bliebe der Erfolg nie versagt. Die Subventionsrückforderung ließe sich notfalls auf einen Anspruch arg. ex § S Abs. U stützen. Hierdurch wird dem Einwand vorgebeugt, durch § S Abs. U werde etwas unter Strafe gestellt, was verwaltungsrechtlich mangels eines anwendbaren allgemeinen Rechtsgedankens oder einer speziellen Umgehungsvorschrift materiell rechtmäßig sei. Verboten ist die Normumgehung auch im Steuerrecht nicht. Dort wie hier besteht die verwaltungsrechtliche Rechtsfolge des Umgehungstatbestandes in der Gleichstellung von umgeherischem(unangemessenem) und umgangenem (an sich angemessenem) Verhalten mittels einer Fiktion. Sollte das Argument aus dem Sinn und Zweck¹⁾ des § S Abs. U wegen des Fehlens einer ausdrücklichen, dem § 6 StAnpG vergleichbaren Fiktion zur Begründung eines materiell verwaltungsrechtlichen Rückforderungsanspruchs nicht für ausreichend erachtet werden, so müßte man diese Fiktion eben normieren. Dies könnte in einem S. 2 oder 3 vor bzw. nach der Umgehungsdefinition in dem vor-

1) Genauer: wegen der Sinn- und Zwecklosigkeit der Offenlegungspflicht im umgekehrten Falle.

geschlagenen Tatbestand geschehen. Solche materiell-verwaltungsrechtlichen Regelungen sind dem StGB naturgemäß fremd, lassen sich aber u. U. gegenwärtig nicht vermeiden. Selbst bei einem formalen Vergleich solcher außerstrafrechtlicher Regelungen innerhalb des StGB mit den dort verschiedentlich angeordneten Einziehungsermächtigungen¹⁾, die ja auch nicht primär materielles Strafrecht bedeuten, wäre eine solche verwaltungsrechtliche Umgehungsfiktion ein Novum.²⁾

Andere Lösungen, etwa über die §§ 134, 138 BGB zum Ziel zu kommen,³⁾ scheitern bereits daran, daß es sich nicht um gesetz- oder sittenwidrige Rechtsgeschäfte, sondern um Realakte handeln kann, die von den genannten zivilrechtlichen Vorschriften nicht erfaßt werden, ganz ungeachtet der Frage, inwieweit diese Bestimmungen im öffentlichen Recht überhaupt (analog) herangezogen werden dürfen. Auch der Gedanke, einen Anspruch auf Subventionsrückforderung aus § 823 II BGB i. V. m. dem Schutzgesetz des § 5 Abs. 1 U herzuweisen, ist unergiebig. Es handelt sich nur um einen Schadensersatzanspruch, der nicht die Subventionsversagung als solche rechtfertigt. Vor allem aber betrifft der als Schutzgesetz in Betracht kommende § 5 Abs. 1 U gerade nicht die Umgehung als solche, sondern nur die verschleierte. Man könnte allenfalls durch Umgehungsverschleierung erschlichene Subventionen zurückfordern, womit zwar schon etwas gewonnen, nicht jedoch die anzustrebende ma-

1) Vgl. z. B. die §§ 92 b, 101 a, 109 k, 132 a IV, 152 StGB u. a.

2) Auch Götz, Bekämpfung, S. 69, spricht von einem "Fremdkörper", und zwar selbst dann, wenn lediglich auf den steuerrechtlichen Umgehungstatbestand verwiesen wird, wie er es vorschlägt (a.a.O., S. 72). Gegen eine solche Verweisung ausdrücklich Tiedemann, Subventionskriminalität, S. 354.

3) Dafür Tiedemann, a.a.O., S. 340, 342.

teriiell-rechtliche Angleichung des Steuer- und Subventionsrechts in Umgehungsfällen erreicht wäre. Ziel der verwaltungsrechtlichen Umgehungs-sanktionierung muß es also sein, jegliche durch vorsätzliche, leichtfertige, fahrlässige oder gar schuldlose Umgehungsgestaltung materiell ungerechtfertigte Subventionsgewährungen auszuschließen. Dies kann nur unter Berufung auf § S Abs. U, ggf. auf eine zusätzlich dort aufzunehmende Fiktion geschehen, solange ein rein verwaltungsrechtlicher Umgehungstatbestand fehlt. Andererseits würde die Existenz eines solchen die strafrechtliche Sonderregelung der Umgehungsverschleierung ebenso wie im Steuerstrafrecht (vgl. § 396 IV AO a. F.) überflüssig¹⁾ machen, da sich der strafrechtliche Umgehungstatbestand als lex specialis zum Grundtatbestand erweisen würde.

b) Funktion einzelner Tatbestandsmerkmale

Angesichts der in § S Abs. U vorgenommenen Akzentverschiebung vom Unterlassungsdelikt (Nicht-Offenlegung) zum Tätigkeitsdelikt (positives Tun ist die Umgehung wegen ihres verschleiernnden, eine Gefährdung des Vermögens des Subventionsgebers bewirkenden Charakters unter der negativen Bedingung der Nicht-Offenlegung²⁾) könnte der Eindruck entstehen, daß insoweit ein Unterschied zur steuerrechtlichen Umgehungssanktionierung bestehe. Dies trifft jedoch nicht zu: auch im Subventionsverwaltungsrecht ist die Umgehungshandlung als solche nicht verboten, noch ist sie unter Strafe gestellt.

1) Vgl. oben S. 236.

2) Vgl. aber oben S. 270 ff.

Die Tatbestandsfassung des § 8 Abs. 1, welche den Grundsatz der Umgehungsstrafbarkeit im Gegensatz zum Steuerrecht zugrunde legt, entspricht vielmehr nur der wirklichen Situation: diejenigen strafunwürdigen Fälle, in denen jemand rein zufällig und infolge Ungeschicklichkeit Umwege einschlägt, also allenfalls leicht fahrlässig handelt, dürften - besonders im Bereich der landwirtschaftlichen Marktordnungen - äußerst selten sein, während es andererseits die Regel sein dürfte, daß jemand, der die subventionsgewährende oder -bewilligende Stelle nur unzureichend oder sogar falsch informiert, dies deshalb tut, um die Subvention zu erschleichen und der sonst¹⁾ nicht durchgreifenden künstlichen Gestaltung (Umgehungshandlung) zum Erfolg zu verhelfen. Die nicht begriffsnotwendige Umgehungsabsicht wird also in aller Regel durch die Umgehungsverschleierung indiziert und braucht nicht einmal bei der strafrechtlichen Bewehrung der Gesetzesumgehung irgendwie zum Tatbestandsmerkmal erhoben zu werden. Vor der Bestrafung leichtfertig verschleielter Umgehungshandlungen braucht die Tendenz²⁾ zur Strafbarkeit leichtfertiger Begehungsweisen im Wirtschaftsstrafrecht keineswegs Halt zu machen. Anderenfalls würde der Inkriminierung der Subventionserschleichung durch Normumgehung ebenso die Effektivität³⁾ genommen, wie sie der geltenden Steuerumgehungsstrafbarkeit⁴⁾ und auch der gegenwärtigen Bekämpfung der Subventionserschleichung mit den unzulänglichen Mitteln⁵⁾ des § 263 StGB (Betrug) mangelt.

1) Im Falle der Offenlegung.

2) Vgl. oben S. 248ff.; vgl. aber Tiedemann, a.a.O., S. 343.

3) Tiedemann, a.a.O., S. 367, sieht die Ursache fehlender Effektivität im gegenwärtigen Stand der Subventionsgesetzgebung.

4) Vgl. die oben, S. 235, Fn. 1, Genannten.

5) Vgl. oben S. 194, 202; allgemein zu § 263 StGB Franzheim, S. 122; vgl. auch Götz, Bekämpfung, S. 50, und Herbst, S. 618.

Literaturverzeichnis¹⁾

- Alewell, Karl, Subventionen als betriebswirtschaftliche Frage, Köln/Opladen 1965.
- Anschütz, Gerhard, Lücken in den Verfassungs- und Verwaltungsgesetzen, VerwArch 14 (1906), S. 315 ff.
- de Asúa, Luis Jimenez, Nullum crimen, nulla poena sine lege, ZStW 63 (1950-51), S. 166 ff.
- Badura, Peter, Wirtschaftsverfassung und Wirtschaftsverwaltung, Frankfurt/M. 1971.
- Balfanz, Dietrich/v. Tegelen, Otto W., Güterkraftverkehrsgesetz, Kommentar, Frankfurt/M. 1972.
- Bastein, P., Zur Rückforderung von Erstattungen der EWG-Marktordnung, ZfZ 1967, S. 104 f.
- Bauerle, Gerhard, Der Beginn der Ausführungshandlung im Steuerstrafrecht sowie die selbständig strafbaren Vorbereitungshandlungen, in: Bundesminister der Finanzen (Hrsg.), Aktuelle Fragen des materiellen Steuerstrafrechts, Köln/Berlin 1959, S. 137 ff.
- Raumann, Jürgen, Die natürliche Wortbedeutung als Auslegungsgrenze im Strafrecht, MDR 1958, S. 394 ff.
- Becker, Enno, Reichsabgabenordnung, Kommentar, 7. Aufl. Berlin 1930.
- Becker, Walter-G., Gegenopfer und Opferverwehrung, Berlin/Frankfurt/M. 1958.
- Becker/Riewald/Koch, Reichsabgabenordnung, Kommentar Bd. 1, 3. Aufl. Köln/Berlin/Bonn/München 1963.
- Bellstedt, Christoph, Bedürfen Subventionen gesetzlicher Grundlage?, DÖV 1961, S. 161 ff.

¹⁾ Die Zitierweise im Text erfolgt i. d. R. durch Angabe von Verfasser und Seitenzahl. Bei mehreren Publikationen eines Verfassers wird die Fundstelle (unterstrichen oder sonst kenntlich gemacht) mit angegeben.

- Benisch, Werner, Die unverbindliche Abstimmung unter dem Gesetz gegen Wettbewerbsbeschränkungen, DB 1957, S. 789 ff.
- v. Beringe, Anm. zu BGH DB 1960, 288, ebenda S. 289 f.
- Bergmann, Heinrich, Die Auswertung von Vorschriften des Bürgerlichen Gesetzbuchs im Rechtsbereich der Verwaltung, Diss. Leipzig 1946.
- Bernhardt, Wolfram, Die Erläuterung gemeinschaftsrechtlicher Begriffe durch nationale Normen, ZfZ 1971, S. 72 ff.
- Bertram, Helene, Gesetzesumgehung im Internationalen Privatrecht, Bonn 1928.
- Bierth, Heinz, Die berichtigende Auslegung von Strafgesetzen in der höchstrichterlichen Rechtsprechung, Diss. Bonn 1959.
- Bilfinger, Carl, Verfassungsumgehung, AÖR 11 (1926), S. 163 ff.
- Bindokat, Heinz, Teleologie und Analogie im Strafrecht, JZ 1969, S. 541 ff.
- Bitter, Georg, Zur Zulässigkeit kommunaler Förderungsmaßnahmen, BayVBl. 1965, S. 45 ff.
- BKA (Hrsg.), Grundfragen der Wirtschaftskriminalität, Wiesbaden 1963.
- BMJ (Hrsg.), Tagungsberichte der Sachverständigenkommission zur Bekämpfung der Wirtschaftskriminalität - Reform des Wirtschaftsstrafrechts Bd. 4, Bonn 1973.
- Bockelmann, Paul, Betrug verübt durch Schweigen, in: Festschrift für Eberhard Schmidt, Göttingen 1961, S. 437 ff.
- Boehmer, Gustav, Grundlagen der bürgerlichen Rechtsordnung, Bd. II 1, Tübingen 1951.
- Boesche, Hermann, Die Steuerhinterziehung und Steuervergefährdung der Reichsabgabenordnung, Jena 1929.
- Boethke, Das Wesen der Steuerumgehung nach § 5 R AbgO, JW 1931, S. 278.
- Boetius, Jan, Anm. zu BVerwG DVBl 1970, 74, ebenda S. 75 ff.
- Böhmer, Peter, Erfüllung und Umgehung des Steuerstatbestandes, Düsseldorf 1958.

- Bopp, Gerhard, Scheingeschäfte, mißbräuchliche Steuerumgehung und wirtschaftliche Betrachtungsweise, in: Felix, Günther, Von der Auslegung und Anwendung der Steuergesetze, Stuttgart 1958.
- Brandmüller, Gerhard, Die Beschränkung des steuerlichen Gesetzgebungsrechts, insbesondere der Bundesrepublik Deutschland und ihrer Lücke durch den EWG-Vertrag, Diss. München 1971.
- Breland, Michael, Präventive Kriminalitätsbekämpfung, Diss. Gießen 1974.
- Bruns, Hans-Jürgen, Venire contra factum proprium im Strafrecht?, JZ 1956, S. 147.
- Brütt, Lorenz, Die Kunst der Rechtsanwendung. Zugleich ein Beitrag zur Methodenlehre der Geisteswissenschaften, Berlin 1907.
- Buchwald, F., Verhältnis von Zivil- und Steuerrecht, JR 1958, S. 87 ff.
- Bunge, Jürgen, Die Erschleichung staatlicher Finanzhilfen für die Landwirtschaft als Vereitelung der Agrarpolitik, in: Tiedemann, Sammelband, 2. Aufl. s. d., S. 51 ff.
- Busch, Richard, Besprechung zu Sax, Walter, Das strafrechtliche "Analogieverbot", JZ 1955, S. 223 f.
- Buschmann, Walter/Luthmann, Walter, Das neue Steuerstrafrecht, Darmstadt 1969.
- Buschmann, Walter, Steuerunehrlichkeit als Tatbestandsmerkmal?, NJW 1964, S. 2140 ff.
- Canaris, Claus Wilhelm, Die Feststellung von Lücken im Gesetz, Berlin 1964.
- Class, Wilhelm, Generalklauseln im Strafrecht, in: Festschrift für Eberhard Schmidt, Göttingen 1961, S. 122 ff.
- Coring, Strafbare Steuerumgehung und Fortsetzungszusammenhang, DSTZ 1962, S. 186 f.
- Czermak, Fritz, Verwaltungsgerichtliche Nachprüfbarkeit der unbestimmten Rechtsbegriffe, NJW 1961, S. 1905 ff.

- Däbritz, Eberhard, Legale Steuerersparnisse nach § 6 SteuerAnpGes, Erlangen 1949.
- Dahm, Georg, Deutsches Recht, 2. Aufl. Stuttgart/Köln 1951, 3. Aufl. Stuttgart 1963.
- Danckert, Peter, Die Grenze zwischen der extensiven Auslegung und der Analogie im Strafrecht, Diss. Köln 1967.
- Der Große Brockhaus, Bd. 11, 16. Aufl. Wiesbaden 1957.
- Desbois, Henri, La notion de fraude à la loi et la jurisprudence française, Paris 1927.
- Donhauser, Helmut, Reform der Reichsabgabenordnung und ihrer Nebengesetze - Ein Überblick unter besonderer Berücksichtigung der Zölle und Verbrauchsteuern, ZfZ 1970, S. 321 ff.
- Dreher, Eduard, Strafgesetzbuch und Nebengesetze, 34. Aufl. München 1974.
- Drost, Heinrich, Das Ermessen des Strafrichters als Problem der Strafrechtsreform, NJW 1955, S. 1255 ff.
- Ebert, Dieter, Die wirtschaftliche Betrachtungsweise als Auslegungsgrundsatz im Steuerrecht, Diss. Wiesbaden 1955.
- ders., Mißbrauchstatbestand und wirtschaftliche Betrachtungsweise im Steuerrecht, BB 1957, S. 673 f.
- Ehle, Dietrich, Die Zollunion der Europäischen Gemeinschaften, NJW 1969, S. 1509 ff.
- ders./Meier, Gerd, EWG-Warenverkehr. Außenhandel - Zölle - Subventionen, Köln 1971.
- Ehlers, Hans/ Lohmeyer, Heinz, Steuerstraft- und Steuerordnungswidrigkeitenrecht einschließlich Verfahrensrecht, 4. Aufl. Stuttgart 1969.
- Ehrenzweig, Armin, System des österreichischen allgemeinen Privatrechts, Recht der Schuldverhältnisse, 1. Hbbd., 2. Aufl. Wien 1928.

- Eick, Walter, Die Analogie im Strafrecht, Diss. Giessen 1912.
- Endemann, Friedrich, Lehrbuch des Bürgerlichen Rechts, 1. Bd., 9. Aufl. Berlin 1903.
- ders., Besprechung Vetsch: Die Umgehung des Gesetzes, JW 1918, S. 409.
- Engisch, Karl, Einführung in das Juristische Denken, 3. Aufl. Stuttgart 1964.
- ders., Die normativen Tatbestandselemente im Strafrecht, in: Festschrift für Edmund Mezger, München/Berlin 1954, S. 127 ff.
- Enneccerus, Ludwig/Nipperdey, Hans Carl, Allgemeiner Teil des Bürgerlichen Rechts, Bd. 1, 15. Aufl. Tübingen 1959/60.
- Erler, Friedrich, Die Beurteilung von Tatbeständen nach nationalsozialistischer Weltanschauung, DStZ 1936, S. 13.
- Erman, Walter, BGB - Handkommentar 1. Bd., Münster 1972.
- Esser, Josef, Grundsatz und Norm in der richterlichen Fortbildung des Privatrechts, Tübingen 1956.
- Fackelmeyer, Arno, Subventionen und Produktionsförderung als Mittel der Außenhandelspolitik, Diss. Berlin 1952.
- Felmy, Heimfried T., Kriminalität und Wirtschaft, in: Bundesminister der Finanzen (Hrsg.), a.a.O., S. 285 ff.
- Fikentscher, Wolfgang, Die vertikale Preisempfehlung, München/Berlin 1960.
- Fischer, Jörg, Subventionen als Rechtsbegriff, BB 1962, S. 1185 f.
- Fleiner, Fritz, Institutionen des Deutschen Verwaltungsrechts, 8. Aufl. (Neudruck) Aalen 1960.

- Fleischer, Wolfgang, Der unrechtmäßige Bezug von Wohnungsbauprämien - straffreier Raum für die Wirtschaftskriminalität der Mittelschicht?, in: Tiedemann, Sammelband, 2. Aufl. s. d., S. 59 ff.
- Flume, Werner, Allgemeiner Teil des bürgerlichen Rechts, II. Das Rechtsgeschäft, Berlin/Heidelberg/New York 1965.
- ders., Steuerwesen und Rechtsordnung, Göttingen 1952.
- Forsthoff, Ernst, Lehrbuch des Verwaltungsrechts, 1. Bd. AT, 10. Aufl. München 1973.
- Franke, Robert, Zur Frage des Scheincharakters der Umgehungsgeschäfte, JW 1934, S. 1149 ff.
- Frankfurter Kommentar (zum Gesetz gegen Wettbewerbsbeschränkungen), Köln, Stand 1972.
- Franzen, Klaus/Gast, Brigitte, Steuerstrafrecht, Kommentar, München 1969.
- Franzheim, Horst, Probleme der Wirtschaftskriminalität aus der Sicht des Staatsanwalts, in: Tiedemann (Hrsg.), a.a.O., 2. Aufl. s. d. S. 111 ff.
- Friedl, Helmut, Sind die deutschen Erläuterungen zum Zollltarif mit dem EWG-Vertrag vereinbar?, AWD 1969, S. 265 ff.
- Friedlaender, Kurt, Die Grenzen wirtschaftlicher Betrachtungsweise im Steuerrecht, NJW 1956, S. 1299 ff.
- ders., Die wirtschaftliche Betrachtungsweise im Steuerrecht, a.a.O., S. 1049 ff.
- Friedmann, Wolfgang, Übergesetzliche Rechtsgrundsätze und die Lösung von Rechtsproblemen, ARSP 1955, S. 348 ff.
- Friedrich, Werner, Aus der Rechtsprechung des Bundesfinanzhofs, NJW 1952, S. 367 ff.
- ders., Aus der Rechtsprechung des Bundesfinanzhofs im Jahre 1956, NJW 1957, S. 852 ff.

- Friedrichs, Umgehung, in: Handwörterbuch der Rechtswissenschaft, Bd. 6, Berlin/Leipzig 1929, S. 129 ff.
- Fuchs, Wilhelm, Steuerumgehung, Berlin 1923.
- Gamm, Otto-Friedrich Frhr. v., Die Gesetzesumgehung, WRP 1961, S. 259.
- Geerds, Friedrich, Das Wirtschaftsstrafrecht als Aufgabe für Wissenschaft und Gesetzgebung - erläutert am Beispiel der Warenfälschung, in: BKA (Hrsg.), s. d., S. 211 ff.
- Germann, Oskar Adolf, Auslegung und freie Rechtsfindung, SchwZStr 55 (1941), S. 134 ff.
- ders., Probleme und Methoden der Rechtsfindung, 2. Aufl. Bern 1967.
- Giacometti, Z., Allgemeine Lehren des rechtsstaatlichen Verwaltungsrechts, Bd. 1, Zürich 1960.
- Gmür, Max, Die Anwendung des Rechts nach Art. 1 des schweizerischen Zivilgesetzbuches, Bern 1908.
- Göhler, Erich, Gesetz über Ordnungswidrigkeiten, Kommentar, München 1968.
- Götz, Volkmar, Das Recht der Wirtschaftssubventionen, München/Berlin 1966.
- ders., Wirtschaftsverwaltungsrechtliche Ausgleichsabgaben, AÖR 85, S. 200 ff.
- ders., Bekämpfung der Subventionserschleichung. Maßnahmen zur Verhinderung und strafrechtlich besseren Bekämpfung der Subventionskriminalität aus verwaltungsrechtlicher Sicht. Köln, Berlin, Bonn, München 1974.
- Goldammer, Otto, Steuerhinterziehung durch Steuerumgehung, Leipzig 1929.
- Grabherr, Peter, Zulässige Interpretation und verbotene Analogie nach schweizerischem Strafgesetzbuch unter besonderer Berücksichtigung der neueren Praxis des Bundesgerichtes, Diss. Thun 1952.
- Grasse, Rudolf, Wirtschaftskriminalität - Bedeutung und Aspekte, in: Schimmelpfeng-Review, Nr. 9 (1972), S. 33 ff.

- Groß, Norbert, Rückwirkungsverbot und richterliche Tatbestandsauslegung im Strafrecht, Diss. Freiburg 1969.
- Grünwald, Gerald, Bedeutung und Begründung des Satzes "nulla poena sine lege", ZStW 76 (1964), S. 1 ff.
- ders., Zur gesetzlichen Regelung der unechten Unterlassungsdelikte, ZStW 70 (1958), S. 412 ff.
- Guradze, Heinz, Die Europäische Menschenrechtskonvention, Kommentar, Berlin/Frankfurt 1968.
- Gurski, Hans, Außenhandelskriminalität, insbesondere die Subventionserschleichung, in: Tiedemann, Sammelband, 1. und 2. Aufl., S. 41 ff. bzw. S. 29 ff.
- ders., Handel, Wohlstand und gelenkte Wirtschaft, DAWR 1966, 1. Forts.
- Hafer, Ernst, Lücken im Strafgesetzbuch. Lückenausfüllung, SchwZStr 62, S. 133 ff.
- Hamann, Andreas, Grundgesetz und Strafgesetzgebung, Neuwied/Berlin 1963.
- ders., Zur Problematik des Subventionsrechts, DVBl. 1963, S. 486 ff.
- Hansmeyer, Karl-Heinrich, Subventionen in der Bundesrepublik Deutschland, Berlin 1963.
- Hartung, Fritz, Steuerstrafrecht, Kommentar, 3. Aufl. Berlin/Frankfurt/M. 1962.
- ders., Schuldprobleme im Steuerstrafrecht, in: Bundesminister der Finanzen (Hrsg.), Aktuelle Fragen des materiellen Steuerstrafrechts, Köln/Berlin 1957, S. 31 ff.
- Hartz, Die Auslegung von Steuergesetzen, Herne 1956.
- Hassemer, Winfried, Tatbestand und Typus. Untersuchungen zur strafrechtlichen Hermeneutik, Köln/Berlin/Bonn/München 1968.
- Heck, Philipp, Gesetzesauslegung und Interessenjurisprudenz, Tübingen 1914 = AcP 112, S. 1 ff.

- Hedemann, Justus Wilhelm, Die Flucht in die Generalklausel, Tübingen 1933.
- Heinitz, Ernst, Die Verfassungsmäßigkeit der Strafbestimmung gegen den groben Unfug, in: Berliner Festschrift für Ernst E. Hirsch, Berlin 1968, S. 47 ff.
- Heller, Theodor, Logik und Axiologie der analogen Rechtsanwendung, Berlin 1961.
- Henkel, Heinrich, Recht und Individualität, Berlin 1958.
- ders., Zumutbarkeit und Unzumutbarkeit als regulatives Rechtsprinzip, in: Festschrift für Edmund Mezger, München/Berlin 1954, S. 249 ff.
- Hensel, Albert, Zur Dogmatik des Begriffs "Steuerumgehung", in: Bonner Festgabe für Zitelmann, München und Leipzig 1923, S. 217 ff.
- ders., Steuerrecht, 3. Aufl. Berlin 1933.
- ders., Steuerumgehung und Strafbarkeit, Berlin 1931.
- Henze, Karl-Otto, Verwaltungsrechtliche Probleme der staatlichen Finanzhilfe zugunsten Privater, Heidelberg 1958.
- Herbst, Leonore, Überlegungen zu einer Ordnung des Subventionsrechts, DÖV 1973, S. 617 ff.
- Herschel, Wilhelm, Zivilrechtliche Bedeutung des strafrechtlichen Analogieverbotes, NJW 1968, S. 533 f.
- Heßdörfer, Ludwig, Die Dreiteilung der Gewalten und der Bundesfinanzhof, StbJb 1956/57, S. 53 ff.
- Hildebrandt, Jürgen, Neuartige Auslegungsfragen im Strafrecht und Strafverfahrensrecht, Stuttgart 1966.
- Hirsch, Hans Joachim, Literaturbericht - Strafrecht BT I, ZStW 84 (1972), S. 380 ff.
- Hoffmann, W., Das umfunktionierte Butterschmalz, in: Die Zeit Nr. 4 vom 23. 1. 1970, S. 25.
- Huber, Ernst Rudolf, Das Empfehlungsverbot, Stuttgart 1959.

- Huber, Hanns-Walter, Über die Notwendigkeit der
§§ 5 und 6 StAnpG, StW 1966, Sp. 393.
- Hübschmann/Hepp/Spitaler u. a., Kommentar zur
Reichsabgabenordnung, Bde. 3 und 4,
Stand: 6. Aufl. Köln 1971.
- Ipsen, Hans-Peter, Öffentliche Subventionierung
Privater, DVBl 1956, S. 461 ff., 498 ff.,
602 ff.
- ders., Europäisches Gemeinschaftsrecht, Tübingen
1972.
- ders., Verwaltung durch Subventionen, DÖV 1966,
S. 825 f.
- Irmer, K., Unlautere bzw. ungesetzliche Verhaltens-
weisen in der Steuerpraxis, in: BKA (Hrsg.),
s. d., S. 47 ff.
- Isenbeck, Helmut, Der "ähnliche Eingriff" nach
§ 315 b Abs. 1 Nr. 3 StGB, NJW 1969, S.
174 ff.
- Jellinek, Walter, Verwaltungsrecht, 3. Aufl. Offen-
burg 1948.
- Jesch, Dietrich, Auslegung gegen den Wortlaut und
Verordnungsgebung contra legem?, JZ 1963,
S. 241 ff.
- ders., Unbestimmter Rechtsbegriff und Ermessen in
rechtstheoretischer und verfassungsrechtli-
cher Sicht, AÖR 82, S. 163 ff.
- Jeschek, Hans-Heinrich, Lehrbuch des Strafrechts AT,
2. Aufl. Berlin 1972.
- Johannes, Hartmut, Das Strafrecht im Bereich der
europäischen Gemeinschaften, EuR 1968, S.
63 ff.
- ders., Zur Angleichung des Straf- und Strafprozeß-
rechtes in der Europäischen Wirtschaftsge-
meinschaft, ZStW 83 (1971), S. 531 ff.
- Jost, Arthur, Vom Analogieverbot im Strafrecht,
SchwZStr 65, S. 358 ff.
- Kaufmann, Armin, Die Dogmatik der Unterlassungsde-
likte, Göttingen 1959.
- Kaufmann, Arthur, Analogie und "Natur der Sache",
Karlsruhe 1965.

- Kegel, Gerhard, Internationales Privatrecht, 3. Aufl. München 1971.
- Kerkau, Hans-Joachim, Der Naturrechtsgedanke in der Rechtsprechung des Bundesgerichtshofes in Strafsachen, Diss. Kiel 1966.
- Klug, Ulrich, Juristische Logik, 3. Aufl. Berlin/Heidelberg/New York 1966.
- Köhler, Anm. zu RGJW 1918, 451 f. ebenda, S. 451.
- Kohlmann, Günter, Der Begriff des Staatsgeheimnisses (§ 93 StGB und § 99 Abs. 1 StGB a. F.) und das verfassungsrechtliche Gebot der Bestimmtheit von Strafvorschriften (Art. 103 Abs. 2 GG), Köln/Marienburg 1969.
- Körner, Waldemar, Die mißbräuchliche Erlangung der Gasölbetriebsbeihilfe, Diss. Mainz 1968.
- Korth, Fritz, Umgehung des Gesetzes und Scheingeschäft, Köln 1933.
- Köttgen, Arnold, Subventionen als Mittel der Verwaltung, DVBl. 1953, S. 485 ff.
- Kottke, Klaus, Steuerersparung, Steuerumgehung, Steuerhinterziehung, 3. Aufl. Freiburg 1963.
- Krause, Zoll- und Steuerhinterziehung und betrügerische Praktiken im Bereich der EWG-Marktordnungen als Wirtschaftsstraftaten, in: Polizei-Institut Hiltrup (Hrsg.), Moderne Methoden zur Bekämpfung der Wirtschaftskriminalität, 1971, S. 153 ff.
- Krüger, Herbert, Rechtsgedanke und Rechtstechnik im liberalen Strafrecht, Teil I, ZStW 54 (1935), S. 591 ff.
- Kruse, Heinrich, Wilhelm, Steuerrecht I, AT, 2. Aufl. München 1969.
- Kühn, Rolf/Kutter, Heinz, Abgabenordnung, Kommentar, 10. Aufl. Stuttgart 1970.
- Kunert, Karl-Heinz, Die normativen Merkmale der strafrechtlichen Tatbestände, Berlin 1958.

- Langen, Eugen, Kommentar zum Kartellgesetz, 4. Aufl.
neuwied/Berlin 1965.
- Larenz, Karl, Methodenlehre der Rechtswissenschaft,
1. Aufl. Berlin/Göttingen/Heidelberg 1960.
- Larenz, Karl, Methodenlehre der Rechtswissenschaft,
2. Aufl. Berlin/Heidelberg 1969,
- ders., Entwicklungstendenzen der heutigen Zivil-
rechtsdogmatik, JZ 1962, S. 105 ff.
- ders., Richterliche Rechtsfortbildung als methodi-
sches Problem, NJW 1965, S. 1 ff.
- Laubereau, Horst, Der gemeinsame Zollltarif und seine
Handhabung, EuR 1968, S. 192 ff.
- Laumann, Die Prüfungs- und Überwachungsrichtlinien
EWG-Marktordnung, DAWR 1966, S. 3 ff.
- Laun, Rudolf, Allgemeine Rechtsgrundsätze, in:
Festschrift für Gustav Radbruch, Heidel-
berg 1948, S. 117 ff.
- Leise, Horst, Anm. zu OLG Frankfurt, NJW 1960, S.
1648, ebenda.
- ders., Steuerverfehlungen, Kommentar, Frankfurt/M.
1972.
- Leistner, Ulrich Karl, Strafrechtliche Aspekte im
Kartellrecht, Diss. Giessen 1971.
- Lemmel, Hans-Peter, Unbestimmte Strafbarkeitsvor-
aussetzungen im Besonderen Teil des Straf-
rechts und der Grundsatz nullum crimen sine
lege, Berlin 1970.
- Lenckner, Theodor, Wertausfüllungsbedürftige Begrif-
fe im Strafrecht und der Satz "nullum crimen
sine lege", JuS 1968, S. 249 ff.
- Ligeropoulo, Alexandre, Le problème de la fraude à
la loi, Paris 1928.
- Linckelmann, Karl, Die Sicherheitsübereignungen,
ArchBR, Bd. 7, S. 209 ff.
- List, Friedrich, Von der Umgehung öffentlichen Rechts
durch das Privatrecht, RVerwBl 1938, S.
1062 ff.

- Löhlein, Roland, Der Mißbrauch von Formen und Gestaltungsmöglichkeiten, StW 1948, Sp. 681 ff.
- ders., Steuerumgehung und Steuerersparung, StW 1962, Sp. 385.
- Maday, Denis, Die sogenannte Gesetzesumgehung, insbesondere im Schweizerischen Obligationenrecht, Diss. Bern 1941.
- Magen, Rudolf, Agere in fraudem legis, Diss. Breslau 1911.
- Maunz, Theodor - Dürig, Günter, Grundgesetz, Kommentar Bd. II, 3. Aufl. München 1970.
- Maurach, Reinhart, Deutsches Strafrecht, 4. Aufl. Karlsruhe 1971.
- Mayer, Hellmuth, Die gesetzliche Bestimmtheit der Tatbestände, in: Materialien zur Strafrechtsreform, 1. Bd., Bonn 1954, S. 259 ff.
- Mayer, Otto, Deutsches Verwaltungsrecht, Bd. 1, Berlin 1961.
- Mayer, Wegelin, Heinz, Gesetz gegen Wettbewerbsbeschränkungen (Kartellgesetz), Kommentar, Frankfurt/M. 1966.
- Meier, Gert, Der Gemeinsame Markt nach Beendigung der Übergangszeit, NJW 1970, S. 969 ff.
- Meier-Brancke, H., Die Anwendbarkeit privatrechtlicher Normen im Verwaltungsrecht, AÖR 11 (1926), S. 230 ff.
- Meier-Hayoz, Arthur, Der Richter als Gesetzgeber. Eine Besinnung auf die von den Gerichten befolgten Verfahrensgrundsätze im Bereiche der freien richterlichen Rechtsfindung gemäß Art. 1 Abs. 2 des schweizerischen Zivilgesetzbuches, Zürich 1951.
- Meinhold, Wilhelm, Subventionen, in: Handwörterbuch der Sozialwissenschaften Bd. 10, Tübingen/Göttingen 1959, S. 263 ff.

- Menger, Christian-Friedrich, System des verwaltungsgerichtlichen Rechtsschutzes, Tübingen 1954.
- Mennicken, Axel, Das Ziel der Gesetzesauslegung, Bad Homburg, Berlin, Zürich 1970.
- Mergen, Armand, Wirtschaftskriminalität, in: Schimmelpfeng Review Nr. 9 (1972), S. 37 ff.
- Meyer-Ladewig, Jens, Der Satz "nulla poena sine lege" in dogmatischer Sicht, MDR 1962, S. 262 ff.
- Mezger, Edmund, Strafrecht (Ib), 3. Aufl. Berlin/München 1949.
- Mezger, Edmund - Blei, Hermann, Strafrecht I AT, 14. Aufl. München 1970.
- Mittermaier, Wolfgang, Über Analogie im Strafrecht - Ein Nachruf, SchwZStr 63, S. 403 ff.
- Möhring, Philipp, Die Analogie im Kartellrecht, GRUR 1969, S. 541.
- Möller, Ferdinand, Gemeindliche Subventionsverwaltung, Köln 1963.
- Müller-Dietz, Verfassungsbeschwerde und richterliche Tatbestandsauslegung im Strafrecht, in: Festschrift für Reinhard Maurach, S. 41 ff., Karlsruhe 1972.
- Müller, Heinz - Gries, Gerhard - Giessler, Peter, Kommentar zum Gesetz gegen Wettbewerbsbeschränkungen (Kartellgesetz), 2. Aufl. Frankfurt/M., Stand 1970.
- Müller-Tochtermann, Helmut, Der unbestimmte Rechtsbegriff - logisch unhaltbar oder sinnvoll?, NJW 1962, S. 1238 f.
- Nastelski, Karl, Unbestimmte Rechtsbegriffe, Generalklauseln und Revision, GRUR 1969, S. 545.
- Naucke, Wolfgang, Zur Lehre vom strafbaren Betrug, Berlin 1964.

Naumann, Herbert, Die Steuerumgehung und ihre Bekämpfung, Diss. Göttingen 1928.

Nawiasky, Hans, Allgemeine Rechtslehre als System der rechtlichen Grundbegriffe, 2. Aufl. Einsiedeln, Zürich, Köln 1948.

Nebinger, Robert, Verwaltungsrecht, Stuttgart 1946.

Nees, Friedrich, Steuerumgehung, § 5 Abg. Ordnung und das bürgerliche Recht, Diss. Giessen 1921.

Neff, Paul, Beiträge zur Lehre von der *fraus legi facta* in den Digesten, Diss. Stuttgart 1895.

Noll, Peter, Zur Gesetzestechnik des Entwurfs eines Strafgesetzbuches, JZ 1963, S. 297 ff.

Ostermeyer, Helmut, Grenzen der Nachprüfbarkeit von Strafurteilen durch die Verfassungsgerichte, NJW 1967, S. 1595.

Oswald, Die Mißbrauchsvorschrift des § 6 StAnpG in der Sicht der Rechtsprechung des BFH, DStR 1966, S. 464.

Ott, Zu den allgemeinen steuerrechtlichen Vorschriften des StAnpG, StW 1935 I, S. 1134 ff.

Paulick, Heinz, Lehrbuch des allgemeinen Steuerrechts, 2. Aufl. Köln, Berlin, Bonn, München 1972.

Peters, Karl, Strafprozeß, 2. Aufl. Karlsruhe 1966.

Petzoldt, Rolf, Die Problematik der Generalklauseln im Nebenstrafrecht und im Ordnungswidrigkeitenrecht, Diss. Düsseldorf 1968.

Pfaff, Ivo, Zur Lehre vom sogenannten *in fraudem legis agere*, Wien 1892.

Pfaff, Paul, Die Praxis des Steuerstraß- und Ordnungs-widrigkeitenrechts, Baden-Baden 1971.

Ramm, Thilo, Auslegung und gesetzesändernde Rechtsfortbildung, ArbuR 1962, S. 353 ff.

Reichel, Hans, Die Schuldmitübernahme, München 1909.

Riedel, Jürgen, Die Steuerumgehung, Diss. Templin-Uckermark 1968.

- Rimann, Bernhard H., Wirtschaftskriminalität -
Die Untersuchung bei Wirtschaftsdelikten,
Zürich 1973.
- Römer, Gustav, Gesetzesumgehung im deutschen IPR,
Berlin 1955.
- Samson, Erich - Horn, Eckhard, Steuerunehrlichkeit
und Steuerhinterziehung durch Unterlassen,
NJW 1970, S. 593 ff.
- Sasse, Christoph, Die deutsche Rechtsprechung zu
den Fragen des europäischen Landwirtschafts-
rechts, AgrarR 1973, S. 165 ff.
- Sauer, Wilhelm, Allgemeine Strafrechtslehre, 3. Aufl.
Berlin 1955.
- Sax, Walter, Das strafrechtliche "Analogieverbot",
Göttingen 1953.
- ders., Grundsätze der Strafrechtspflege, in:
Bettermann - Nipperdey - Scheuner, Die
Grundrechte, 3. Bd., 2. Hbbd., Berlin 1972.
- Sch. Glosse, NJW 1959, S. 711.
- Schack, Friedrich, "Analogie" und "Verwendung allge-
meiner Rechtsgedanken" bei der Ausfüllung
von Lücken in den Normen des Verwaltungs-
rechts, in: Festschrift für Rudolf Laun zum
65. Geburtstag, Hamburg 1948.
- ders., Die Haftung bei öffentlich-rechtlicher Ver-
wahrung, RVerwBl 1935, S. 189 ff.
- Scheuner, Ulrich, Die staatliche Intervention im Be-
reich der Wirtschaft, VVDStRL 11(1954), S.
1 ff.
- Schleeh, Jörg, Der Straftatbestand der Steuerverkür-
zung de lege ferenda, BB 1972, S. 532 ff.
- Schlotke, Helmut, Die hoheitliche Einflußnahme auf
die Empfänger öffentlicher Subventionen und
ihre rechtlichen Grenzen, Augsburg 1968.
- Schöllgen, Werner, Sozialwidrige Trends im Vorfeld
der eigentlichen Wirtschaftskriminalität
(Grenz-moral), in: BKA (Hrsg.), s.d., S.
15 ff.

- Schönke, Adolf - Schröder, Horst, Strafgesetzbuch, Kommentar, 16. Aufl. München 1972.
- Schramm/Klaka, Das Deliktsrecht im Gesetz gegen Wettbewerbsbeschränkungen, WRP 1958, S. 75 ff.
- Schröder, Horst, Gesetz und Richter im Strafrecht, Veröffentlichungen der schleswig-holsteinischen Universitätsgesellschaft N. F. Nr. 4, Kiel 1953.
- Schüle, Adolf, Die staatliche Intervention im Bereich der Wirtschaft, VVDStRL 11 (1954), S. 75 ff.
- ders., Treu und Glauben im deutschen Verwaltungsrecht, VerwArch 38 (1933), S. 399 ff.
- Schulze, Joachim, Steuerhinterziehung durch Unterlassen der Abgabe von Steuererklärungen, DStR 1964, S. 384 ff., 416 ff.
- Schweizer, Otto, Freierichterliche Rechtsfindung intra legem als Methodenproblem, Basel 1959.
- Schwinge, Erich, Teleologische Begriffsbildung im Strafrecht, Ein Beitrag zur strafrechtlichen Methodenlehre, Bonn 1930.
- Seel, Paul, Unbestimmte und normative Tatbestandsmerkmale im Strafrecht und der Grundsatz nullum crimen sine lege (Art. 103 II GG), Diss. München 1965.
- Siegert, Karl, Deutsches Wirtschaftsstrafrecht, Göttingen 1939.
- Spanner, s. Hübschmann-Hepp-Spitaler.
- Spies, Hans, Gesetzeswortlaut und Auslegung, DRiZ 1956, S. 168 ff.
- Spitaler, Armin, Die Grenzen der Auslegung im Steuerrecht, BB 1956, S. 7 ff.
- ders., Die Auslegungsregeln des Steuerrechts, StbJb 1949, S. 267 ff.
- Stern, Klaus, Rechtsfragen der öffentlichen Subventionierung Privater, JZ 1960, S. 518 ff., 557 ff.

- Stöckel, Heinz, Gesetzesumgehung und Umgehungsge-
setze im Strafrecht, Neuwied 1966.
- Storck, Walter, Auslegungsprobleme im Steuerrecht
bei zivilrechtlichen Begriffen und Rechts-
gestaltungen, Zürich 1954.
- Strauß, Fritz H., Steuerumgehung und Steuerstraf-
recht, JW 1931 I, S. 275 ff.
- Stree, Walter, Deliktsfolgen und Grundgesetz, Tübin-
gen 1960.
- ders., Die Ersatzhehlerei als Auslegungsproblem, JuS
1961, S. 50 ff.
- Striemer, Unsittliche Gehaltsverträge, JW 1913, S.
182 ff.
- Suhr, Gerhard - Naumann, A., Steuerstrafrecht, Kom-
mentar, 2. Aufl. Herne/Berlin 1971.
- Teichmann, Arndt, Die Gesetzesumgehung, Göttingen
1962.
- ders., Die "Gesetzesumgehung" als Tatbestandsmerk-
mal des § 38 II 2 des Gesetzes gegen Wett-
bewerbsbeschränkungen, WRP 1966, S. 91.
- Terstegen, Otto, Steuerstrafrecht, Köln 1956.
- Tetzner, Heinrich, Kartellrecht. Ein Leitfaden,
2. Aufl. München/Berlin 1967.
- Theis, J., Die wirtschaftliche Betrachtungsweise im
Steuerrecht, DB 1954, S. 706 ff., 728 ff.,
749 ff.
- Thöl, Heinrich, Einleitung in das deutsche Privat-
recht, Göttingen 1851.
- Thoma, Gerhard, Grundsätzliches zur Frage des Miß-
brauchs von Formen und Gestaltungsmöglich-
keiten im Steuerrecht, in: Festschrift für
Ottmar Bühler, S. 233 ff., Köln 1954.
- ders., Die mißbräuchliche Steuerumgehung, StbJb
1950, S. 57 ff.
- Tiedemann, Klaus (Hrsg.), Die Verbrechen in der Wirt-
schaft, 1. Aufl. Karlsruhe 1970, 2. Aufl.
Karlsruhe 1972 (zit.: Sammelband).

- Tiedemann, Klaus, Wirtschaftsstrafrecht als Aufgabe, in: Tiedemann, Sammelband, 1. Aufl., S. 9 ff.
- ders., Wirtschaftskriminalität als Problem der Gesetzgebung, Sammelband, 2. Aufl., S. 9 ff.
- ders., Stöckel-Besprechung, in: Revue de science criminelle et de droit pénal comparé, 1969, S. 1007 f.
- ders., Welche strafrechtlichen Mittel empfehlen sich für eine wirksamere Bekämpfung der Wirtschaftskriminalität?, Gutachten C zum 49. Deutschen Juristentag, München 1972.
- ders., Tatbestandsfunktionen im Nebenstrafrecht, Tübingen 1969.
- ders., Wirtschaftsgesetzgebung und Wirtschaftskriminalität, in: NJW 1972, S. 657 ff.
- ders., Wirtschaftskriminalität und Strafrecht, FAZ 18. 9. 1972, Nr. 216, S. 13 f.
- ders., Subventionskriminalität in der Bundesrepublik (BMJ-Gutachten), unveröffentlichte Fassung Giessen 1972; Hamburg 1974 (veröffentlichte Fassung, zitiert: Subventionskriminalität).
- ders., Nebenstrafrecht einschließlich Ordnungswidrigkeitenrecht (Literaturbericht), ZStW 82 (1970), S. 969 ff.
- ders., Zur Reform der Vermögens- und Wirtschaftsstrafatbestände, ZRP 1970, S. 256 ff.
- ders., Die Bekämpfung der Wirtschaftskriminalität als Aufgabe der Gesetzgebung, GA 1974, S. 1 ff.
- Tipke, Klaus, Steuerrecht (Lb.), Köln 1973.
- ders., Anmerkung zu BFH EuR 1969, S. 158 ff., ebenda S. 162 ff.
- ders. - Kruse, Heinrich Wilhelm, Reichsabgabenordnung, Kommentar, Stand: 5. Aufl. Köln 1972.
- dies., Zur Frage der Steuerumgehung, FR 1961, S. 29.
- Troeger, Heinrich - Meyer, Heinz, Steuerstrafrecht, 3. Aufl. Stuttgart 1957.
- Ulmer, Peter, Kartellvertrag und gentlemen's agreement, WuW 1962, S. 3 ff.
- Vangerow, Friedrich, Allgemeines Steuerrecht. Einkommenssteuer (zugleich Betrachtungen über die Auslegung von Gesetzen gegen den Wortlaut), StW 1953, S. 558 ff.

- Vetsch, Jakob, Die Umgehung des Gesetzes, Zürich, 1917.
- Vidal, José, Essai d'une théorie générale de la fraude en droit français, Paris 1957.
- Vogel, Klaus, Kartellrecht und Handelspolizey, JZ 1958, S. 111 ff.
- Vogt, Spielraum bei Steuerersparnissen, BB 1951, S. 191.
- Wacke, Gerhard, Vom Kampf gegen die Gesetzesumgehung, ZAkDR 1936, S. 110 ff.
- Wackernagel, Jacob, Die Steuerumgehung und ihre Verhütung, Basel 1949.
- Waiblinger, Max, Die Bedeutung des Grundsatzes "nulum crimen sine lege" für die Anwendung und Fortentwicklung des schweizerischen Strafrechts, in: Festgabe der Rechts- und Wirtschaftswissenschaftlichen Fakultät der Universität Bern für den Schweizer Juristenverein (Rechtsquellenprobleme im schweizerischen Recht), Bern 1955.
- von Wallis, Hugo, Zum Begriff der Steuerumgehung, FR 1959, S. 318 f.
- ders., Zum Begriff der Steuerumgehung, FR 1960, S. 9.
- ders., Die wirtschaftliche Betrachtungsweise im Steuerrecht, in: Bühler-Festschrift, a.a.O., S. 249 ff.
- Walz, Josef, Zur Bekämpfung der Gesetzesumgehung, Köln 1938.
- Warda, Günter, Dogmatische Grundlagen des richterlichen Ermessens im Strafrecht, Köln, Berlin, Bonn, München 1962.
- von Weber, Hellmuth, Die Strafbarkeit der zur Umgehung des Gesetzes im Ausland begangenen Tat, GS 114, S. 267 ff.
- Weinsheimer, Willi, Die Auslegung gegen den Wortlaut im Steuerrecht, Düsseldorf 1958.

- Welter, Hilarius, Subventionen als Rechtsbegriff, BB 1962, S. 493 ff.
- Welzel, Hans, Das Deutsche Strafrecht, 11. Aufl. Berlin 1969.
- Werner, Fritz, Zum Verhältnis von gesetzlichen Generalklauseln und Richterrecht, Karlsruhe 1966.
- Westerhoff, Rudolf, Gesetzesumgehung und Gesetzeserschleichung, Hamburg 1966.
- Wex, Peter, Die Grenzen normativer Tatbestandsmerkmale im Hinblick auf den Bestimmtheitsgrundsatz "nullum crimen sine lege", Berlin 1969.
- Wiedemeyer, Gerd, Theoretische Begründung und praktische Durchführung des strafrechtlichen Analogieverbots, Düsseldorf 1969.
- Witschel, Heinz, Begriff und Problem der Gesetzesumgehung in der Rechtsprechung des Reichsgerichts und des Reichsfinanzhofes, Bonn 1950.
- Woesner, Horst, Generalklausel und Garantiefunktion der Strafgesetze, NJW 1963, S. 273 ff.
- Wolf, Erik, Strafrechtliche Schuldlehre I, Mannheim, Berlin, Leipzig 1928.
- ders., Die Natur der allgemeinen Rechtsgrundsätze, in: Deutsche Landesreferate zum 6. internationalen Kongreß für Rechtsvergleichung XII, Berlin 1962, S. 136 ff.
- Wolf, Ernst, Zur Nachprüfbarkeit des wichtigen Grundes durch das Bundesarbeitsgericht, NJW 1961, S. 8 ff.
- Wolff, Hans Julius, Verwaltungsrecht I, 8. Aufl. München 1971; Verwaltungsrecht III, 2. Aufl. München/Berlin 1967.
- ders., Rechtsgrundsätze und verfassungsgestaltende Grundentscheidungen als Rechtsquellen, in: Gedächtnisschrift für Walter Jellinek, 2. Aufl. München 1955.

- Zacher, Hans F., Verwaltung durch Subventionen, VVDStRL 25 (1967), S. 308 ff.
- Zavlaris, D    tre, Die Subventionen in der Bundesrepublik Deutschland seit 1951, Berlin 1970.
- Zimmermann, Theo, Anm. zu BAG. NJW 1955, S. 807, in: NJW 1955, S. 1088.
- ders., Die h    strichterliche Rechtsprechung zur Berichtigung der Gesetze, in: NJW 1952, S. 959 ff.
- ders., Der Wortlaut des Gesetzes im Spiegel h    strichterlicher Rechtsprechung, in: NJW 1956, S. 1262 ff.
- Zirpins, Walter, Wirtschaftsdelinquenz, Kriminalistik 1972, S. 186 ff.
- ders., Wirtschaftskriminalit    t, Kriminalistik 1967, S. 576 ff.
- ders. - Terstegen, Otto, Wirtschaftskriminalit    t, L    beck 1963.
- Zitelmann, Ernst, L    cken im Recht, Leipzig 1903.
- Zuleeg, Manfred, Die Rechtsform der Subventionen, Berlin 1965.
- ders., Die Auslegung des Europ    ischen Gemeinschaftsrechts, EuR 1969, S. 97 ff.

Abkürzungsverzeichnis

a.a.O.	am angegebenen Ort
ABLEG	Amtsblatt der Europäischen Gemeinschaften
Abs.	Absatz
AbschG	Abschöpfungsgesetz
AcP	Archiv für die civilistische Praxis
a. F.	alter Fassung
AFG	Arbeitsförderungsgesetz
AgrarR	Agrarrecht
AHStatDV	Verordnung zur Durchführung des Gesetzes über die Statistik des grenzüberschreitenden Warenverkehrs
a. M.	anderer Meinung
Anm.	Anmerkung
AO	Abgabenordnung
AÖR	Archiv für Öffentliches Recht
ArbuR	Arbeit und Recht
ArchBR	Archiv für Beamtenrecht
arg.	argumentum
ARSP	Archiv für Rechtssoziologische Praxis
Art.	Artikel
AT	Allgemeiner Teil
Aufl.	Auflage
AWD	Außenwirtschaftsdienst des Betriebsberaters
AWG	Außenwirtschaftsgesetz
AwIU	Außenwirtschafts- und Interzonenverkehrsüberwachung
Az.	Aktenzeichen
BAG	Bundesarbeitsgericht
Banz	Bundesanzeiger
BaWüVB1	Baden-Württembergisches Verwaltungsblatt

BayVBl	Bayrisches Verwaltungsblatt
BayVGHE	Entscheidungen des Bayrischen Verwaltungsgerichtshofes
BB	Der Betriebsberater
bes.	besonders
Bespr.	Besprechung
BFH	Bundesfinanzhof
BFHE	Entscheidungen des Bundesfinanz- hofes
BGB	Bürgerliches Gesetzbuch
BGBI	Bundesgesetzblatt
BGH	Bundesgerichtshof
BGHSt	Bundesgerichtshof in Strafsachen
BGHZ	Bundesgerichtshof in Zivilsachen
KA	Bundeskriminalamt
BMELF	Bundesministerium für Ernährung, Landwirtschaft und Forsten
BMF	Bundesfinanzministerium
BMJ	Bundesjustizministerium
Bp-Stelle	Betriebsprüfungsstelle
BRD	Bundesrepublik Deutschland
BStBl	Bundessteuerblatt
BT	Besonderer Teil
BT-Drucks.	Bundestags-Drucksache
BVerfGE	Entscheidungen des Bundesverfas- sungsgerichts
BVerwG	Bundesverwaltungsgericht
BZBl	Bundeszollblatt
bzw.	beziehungsweise
D.	Digesten
DAWR	Deutsche Außenwirtschaftsrund- schau
DB	Der Betrieb
ders.	derselbe
d.h.	das heißt

Diss.	Dissertation
DJT	Deutscher Juristentag
DM	Deutsche Mark
DÖV	Die Öffentliche Verwaltung
DRiZ	Deutsche Richterzeitung
DStR	Deutsche Steuerrundschau
DStZ	Deutsche Steuerzeitung
DurchfG	Durchführungsgesetz
DVB1	Deutsches Verwaltungsblatt
dz.	Doppelzentner
E 62	Entwurf 1962
EFG	Eierförderungsgesetz
EFG	Entscheidungen der Finanzgerichte
EGKS	Europäische Gemeinschaft für Kohle und Stahl
Einl.	Einleitung
ErstVO	Erstattungsverordnung
EuGH	Gerichtshof der Europäischen Gemeinschaften
EuGHE	Sammlung der Rechtsprechung des Gerichtshofes der Europäischen Gemeinschaften
EuR	Europarecht
EVSt	Einfuhr- und Vorratsstelle
EWG	Europäische Wirtschaftsgemeinschaft
EWGV	EWG-Vertrag

f(f.)	folgende
Fa.	Firma
FAZ	Frankfurter Allgemeine Zeitung
Festschr.	Festschrift
FG	Finanzgericht
Fn.	Fußnote
FR	Finanzrundschau

...G	...Gesetz
GG	Grundgesetz
ggf.	gegebenenfalls
GmbH	Gesellschaft mit beschränkter Haftung
GRUR	Gewerblicher Rechtsschutz und Urheberrecht

GS	Der Gerichtssaal
GüFG	Güterfernverkehrsgesetz
GüKG	Güterkraftverkehrsgesetz
GWB	Gesetz gegen Wettbewerbsbeschränkungen
GZT	Gemeinsamer Zollltarif
Hbbd.	Halbband
HFR	Höchststrichterliche Finanzrechtssprechung
HGB	Handelsgesetzbuch
h. L.	herrschende Lehre
h. M.	herrschende Meinung
Hrsg.	Herausgeber
HZA	Hauptzollamt
i.A.	in Auszügen
i.d.F.	in der Fassung
i.d.R.	in der Regel
i.e.S.	im engeren Sinne
IPR	Internationales Privatrecht
i.R.	im Rahmen
i.S.	im Sinne
i.V.m.	in Verbindung mit
i.w.S.	im weiteren Sinne
JR	Juristische Rundschau
JuS	Juristische Schulung
JW	Juristische Wochenschrift
JZ	Juristenzeitung

Kap.	Kapitel
kg	Kilogramm
Lb.	Lehrbuch
LKW	Lastkraftwagen
LMG	Lebensmittelgesetz
Ls.	Leitsatz
lt.	laut
m.a.W.	mit anderen Worten
MDR	Monatsschrift für Deutsches Recht
MOG	Marktordnungsgesetz
Mrd.	Milliarden
m.w.N.	mit weiteren Nachweisen
MWSt	Mehrwertsteuer
m.(zust.)Anm.	mit (zustimmender) Anmerkung
Nachw.	Nachweis(e)
N.F.	neue Folge
n.F.	neuer Fassung
NJW	Neue Juristische Wochenschrift
Nr.(n)	Nummer(n)
o.ä.	oder ähnliche
OHG	offene Handelsgesellschaft
OLG	Oberlandesgericht
OVG	Oberverwaltungsgericht
PBefG	Personenbeförderungsgesetz
PrOVGE	Entscheidungen des preußischen Oberverwaltungsgerichts

RabG	Rabattgesetz
RAO	Reichsabgabenordnung
RdL	Recht der Landwirtschaft
Reg.Entw.	Regierungsentwurf
RFH	Reichsfinanzhof
RG	Reichsgericht
RGBl	Reichsgesetzblatt
RGSt	Entscheidungen des Reichsgerichts in Strafsachen
RGZ	Entscheidungen des Reichsgerichts in Zivilsachen
Rn.	Randnummer
Rspr.	Rechtsprechung
RStBl	Reichssteuerblatt
RVerwBl.	Reichsverwaltungsblatt

s.	siehe
S.	Seite
SchwStGB	Schweizer Strafgesetzbuch
SchwZStr	Schweizerische Zeitschrift für Strafrecht
sog.	sogenannte(r,s)
Sp.	Spalte
StA	Staatsanwaltschaft
StAnpG	Steueranpassungsgesetz
StbJb	Steuerberaterjahrbuch
StGB	Strafgesetzbuch
str.	strittig
StrafRändG	Strafrechtsänderungsgesetz
StW	Steuer und Wirtschaft
StWG	Gesetz zur Förderung der Stabili- tät und des Wachstums der Wirt- schaft (Stabilitätsgesetz)

t	Tonne
T.-Nr.	Tarifnummer

u.a.	unter anderem
u.ä.	und ähnliche
u.a.m.	und andere mehr
UAST	Umsatzausgleichssteuer
usw.	und so weiter
UStDB	Durchführungsbestimmungen zum Umsatzsteuergesetz
UStG	Umsatzsteuergesetz
u.U.	unter Umständen
Vbm.	Vorbemerkung
VerwArch	Verwaltungsarchiv
VGH	Verwaltungsgerichtshof
vgl.	vergleiche
VO	Verordnung
VVDStRL	Veröffentlichungen der Vereinigung der Deutschen Staatsrechtslehrer
VW	Volkswagen
Warn Rspr.	Warneyers Rechtsprechung
WistG	Wirtschaftsstrafgesetz
WRP	Wettbewerb in Recht und Praxis
WuW	Wirtschaft und Wettbewerb
Z.	Ziffer
ZA	Zollamt
ZAkDR	Zeitschrift der Akademie für Deutsches Recht
z. B.	zum Beispiel
ZFSt	Zollfahndungsstelle
ZfZ	Zeitschrift für Zölle
ZG	Zollgesetz
ZGB	Zivilgesetzbuch (Schweiz)
ZPLA	Zolltechnische Prüfungs- und Lehranstalt
ZRP	Zeitschrift für Rechtspolitik
ZStW	Zeitschrift für die gesamte Strafrechtswissenschaft
z.T.	zum Teil
zust.	zustimmend

Lebenslauf

Am 21. 8. 1944 wurde ich als einziger Sohn des Drogisten Fritz Nippoldt und seiner Ehefrau Elfriede, geb. Germershausen, in Bad Wildungen/Waldeck geboren.

Ostern 1951 wurde ich in Uschlag/Krs. Hann.-Münden eingeschult und bestand nach dem Besuch mehrerer Volks- und Oberschulen am 15. 2. 1964 an der Goetheschule in Kassel das Abitur. Von April 1964 bis März 1966 war ich Soldat der Bundeswehr, aus der ich als Leutnant der Reserve ausschied. Im Sommersemester 1966 begann ich das Studium der Rechtswissenschaften an der Justus Liebig-Universität in Gießen, wo ich nach acht Semestern am 20. 10. 1970 das erste juristische Staatsexamen bestand. In der Folgezeit war ich wissenschaftlicher Assistent am Lehrstuhl für Strafrecht II in Gießen bei Prof. Dr. Klaus Tiedemann, bis ich am 1. 9. 1973 meine Referendarzeit beim Landgericht Gießen begann. Seit 1973 bin ich mit Martina, geb. Rudolph, verheiratet. Dieser Ehe entstammt eine Tochter.

